مبادىء وممارسات
المحاسبة المتقدمة
GAAP

صلاح الدين عبد الرحمن فهمى



مكتبة الأنجلو المصرية

مبادىء وممارسات المحاسبة المتقدمة
GAAP



صلاح الدين عبد الرحمن فهمى
زميل جامعة جراند ڤالى - متشجن الأمريكية



مكتبة الأنجلو المصرية

بطاقة فهرسة

فهرسة أثناء النشر إعداد الهيئة المصرية العامة لدار الكتب والوثائق القومية ، إدارة الشئون الفنية .

فهمى ، صلاح الدين عبد الرحمن .

مبادىء وممارسات المحاسبة المتقدمة GAAP / صلاح الدين عبد الرحمن فهمى .ــ ط١ . ــ

القاهرة : مكتبة الانجلو المصرية ، ٢٠٠٧ .

١٠٥٩ ص ، ١٧× ٢٤ سم

١ـ المحاسبة المتقدمة

أـ العنوان

رقم الإيداع : ١١٣٤٤

ردمك : ٩٧٧ـ٠٥ـ٢٣٠٩ـ٧ تصنيف ديوى : ٦٥٧,٠٤٦

المطبعة : محمد عبد الكريم حسان

النـاشـر : مكتبـة الانجلـو المصريـة

١٦٥ شارع محمد فريد

القـاهرة ــ جمهوريـة مصر العربيـة

ت : ٣٩١٤٣٣٧ (٢٠٢) ؛ ف : ٣٩٥٧٦٤٣ (٢٠٢)

E-mail : angloebs@anglo-egyptian.com

Website : www.anglo-egyptian.com

بسم الله الرحمن الرحيم

"وما أوتيتم من العلم إلا قليلاً"

صدق الله العظيم

إهداء

إلى زوجتي وأولادي حفظهم الله وإلى أمي وأبي

عبد الرحمن فهمي زعيم ثورة ١٩ المسلحة رحمهما الله

وإلى كل محب للعلم وطالباً له وراغباً فيه

شكر

شاكراً كل من تفضل وقدم معلومة جديدة أفادت الكتاب

تقديم

صدرت أخيراً ، والحمد الله ، طبعة كتابى هذا **مبادىء وممارسات المحاسبة المتقدمة** GAAP ضمن سلسلة مطبوعاتى عن معايير المحاسبة المالية الى بدأتها مع أستاذى العالم أ.د محمد على شحاته رحمه الله ، بكتابنا موضوعات فى النظام المحاسبى الموحد .. ويتناول كتابى هذا معايير المحاسبة المالية التى أصدرتها كيانات مهنية ورسمية (وأكاديمية) وتلك التى تضمنتها القوانين واللوائح أى «جابGAAP» بالشرح والتحليل والتفسير والنقد ان كان له محل (وهذه فكرة أستاذى) بما يفيد فى عرض عادل للبيانات المالية للمنشآت على اختلاف أنواعها . ولقد شهدت السنوات الأخيرة طفرة كبيرة فى «جاب» وتغييرات جوهرية فيها كان من الصعب صدور الكتاب دونها رغم أنه كان فى مرحلة الطبع مما أخر صدوره . وقد تضمن الكتاب ضمن ما تضمنه ، معايير IAS's الجديدة والتعديلات والإلغاءات على القديمة (وعلى الجديدة أيضاً بما يؤثر على ٧٠٪ أو يزيد من معايير IAS'sالصادرة منذ ١٩٧٥ حتى ٢٠٠١) ومعايير IFRS's الجديدة (٢٠٠٣ لتسرى من ٢٠٠٤ – ٢٠٠٥) ، كما تضمن الكتاب معايير المحاسبة المصرية الجديدة (٢٠٠٢ – ٢٠٠٤) والقديمة (١٩٩٧) والمعايير المعدلة لمعايير النظام المحاسبى الموحد وللمعايير المحاسبية (٢٠٠١) وكذلك القديمة (١٩٩٦) والمعايير الأمريكية والبريطانية ومعايير دول الاتحاد الأوروبى ومعظمها ، وإن لم تكن جميعها ، تستخدم معايير IAS's ومعايير IFRS's (والتعديلات المتاحة لكل ذلك) ، ومعايير لدول عربية شقيقة كالمملكة العربية السعودية وماقدمه الأردن الشقيق (كرائد عربى فى مجلس إدارة IASC سنة ١٩٩٠) . ويجدر التنويه بأن كثيراً من معايير IAS's وجميع معايير IFRS's والمعايير الأمريكية والبريطانية ليس لها حتى الآن معايير مقابلة كاملة ضمن معايير دول عربية (بخلاف ترجمة IAS's التى لم تعدل ببعض التعديلات الأخيرة والتى لم تتضمن الجديد ولمصر والسعودية معايير قريبة وليست كاملة) ومن جهة أخرى فإن «جاب» بالكتاب هى فقط المرتبطة بموضوعاته .

وتساعد «جاب» وكما هو معروف ، على تلبية متطلبات مستخدمى البيانات المالية للمنشآت خاصة العملاقة مثل متعددة الجنسيات وهذه المتطلبات ترتبط أساسا بأنشطة التجارة العالمية والمبادلات الدولية التى هى وأنظمتها وقواعدها فى تغيير دائم ومستمر بما يجعل «جاب» هى الأخرى فى تغيير مستمر وتنمية دائمة وكثيرة وبما يتطلب ملاحقتها شهريا ! ولذلك ولغيره فإن «جاب» فى دولة رائدة (فى المعايير وفى «جاب» بصفة عامة) لا تتفق أحياناً كثيرة مع «جاب» فى دول أخرى مما يستلزم معه توضيحا للموضوع المحاسبى المعنى ، كهدف للكتاب ، عرض «جاب» مقارنة وباللغة الأجنبية (الإنجليزية) مترجمة - وبحروف صغيرة تمييزا لها عن رأيى بالكتاب وضغطا للمساحة - للغة العربية بما يعد توثيقا للكتاب . وأيضا لمعرفة حرفية الرأى الأجنبى فى الموضوع بما يساعد كثيرا على إيضاحه. ولزم الأمر ، بالتالى ، عرض قائمة ترجمة للمصطلحات والعبارات الانجليزية بالمعايير وبالمراجع المعنية والتى رجع إليها الكتاب - والكثير منها غير متداول فى الممارسات المحاسبية فى العديد من المنشآت - إلى اللغة العربية (وكثير من تلك الترجمات لم يرد فى المتن) .

وبهذا العرض للمبادىء والممارسات GAAP فى دول متقدمة يمكن للمحاسب المصرى والعربى الاطلاع على ما يقوم به المحاسب فى تلك الدول ومعرفة الفروق بين المحاسبة وطنيا والمحاسبة عالمياًومن أهم ما يميز ، الأخيرة أن المحاسب قد لايطبق «جاب» ان كان من شأن ذلك أن يجعل القوائم المالية أكثر عدالة مما إذا طبقها!! فعدالة هذه القوائم هى الشرط الجوهرى ومن ثم قد يكون هناك أكثر من رأى موضوعى مستقل فى جزئية صغيرة جدا .

والأمل كبير فى أن يحقق الكتاب بذلك أهدافه ومنفعته لمستخدمى البيانات المالية ومتطلبات الدارسين والمحاسبين وكل راغب فى زيادة المعرفة .

والله الموفق المستعان

صلاح الدين عبد الرحمن فهمي

المحتويات
عناوين رئيسية

المحتويات

(عناوين تفصيلية للفصول)

فصل ٣ : الأصول الثابتة وإهلاكها

فصل ٤ : تكاليف الانتاج المخزون وتقييمه

فصل ٥ : علاقة وسلوك للتكاليف (ومراكز وأنظمة) .

فصل ٦ : الايراد .

فصل ٧ : الأصول غير الملموسة .

عناوين الجداول

صفحة

عناوين الأشكال

صفحة

مصطلحات (ومعانى) ومختصرات مستخدمه بالكتاب

الأصل = مفرده (ويطلق كثيرا على البند الذى يضم مفردات ،كالآلات أيضاً مصطلح أصل) .

الاشارات = المؤشرات.

الانتاج = الانتاج الصناعى أساسا (وأحياناً ممكن الانتاج الخدمى).

التشغيل = التشغيل الصناعى بصفة أساسية .

العمر المفيد = العمر الانتاجى (وممكن الافتراضى)

المحاسبة العالمية = المحاسبة التى تتبعها المنشآت فى معظم دول العالم.

المعايير المصرية = المعايير المحاسبية / معايير المحاسبة المصرية / ن . م . م / قرار ٢٠٤ ....

المنشأة = كيان يبغى الكسب (سواء فى النشاط الصناعى / التجارى .... الخ) شركة أو مؤسسة تعمل بشكل اقتصادى.

النظام المحاسبى الموحد = ن . م . م / ن . م . موحد / النظام .ن محاسبى موحد

تكاليف انتاج السلعة = تكلفة منتجات مصنعة / تكلفة انتاج صناعى تام.

تكاليف المنتج = تكاليف انتاج / تكاليف تقابل المبيعات (ايرادات النشاط الرئيسى) .

حساب نهائى = حساب ختامى .

سلع = بضائع / بضاعة / منتجات / انتاج تام .

سلع منتجة = منتجات / سلع مصنعة .

سلع غير تامة = انتاج غير تام / انتاج تحت التشغيل أو تحت التصنيع .

فيفو = الوارد أولا يصرف أولا .

قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بشأن تعديل

الدليل المحاسبى = القرار ٢٠٤ (القرار) .

قيمة بيعية صافية = ق.ب.ص / ص.ق.ب

صافى القيمة البيعية = صافى قيمة قابلة للتحقق (للتحقيق).

قيمة عادلة (أصول ثابتة) = قيمة سوقية .

قيمة مستمر استخدامها = قيمة مستخدمة.

ليفو = الوارد أخيرا يصرف أولا .

معايير المحاسبة = معايير المحاسبة التى أصدرتها الكيانات المختصة (مهنية / رسمية حكومية / كلاهما معاً وذلك بخلاف الكيانات المصرية).

معايير محاسبة سعودية = معايير صدرت عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين بالمملكة العربية السعودية .

معايير IAS's = معايير المحاسبة الدولية .

معايير IFRS's = معايير التقرير المالى الدولى .



١ - مقدمة

١- أهمية النمو المستمر للتجارة الدولية

تتأثر الأنظمة الاقتصادية والسياسية والاجتماعية ، وغيرها ، فى كل دولة ، ببعضها البعض ، ويظهر ذلك بشكل واضح فى تأثير النظام السياسى على الاقتصادى. فإذا كان النظام السياسى لدولة ما ديمقراطياً كانت معاملاتها الاقتصادية حرة وانطلقت بالتالى تجارتها خارجياً فى حرية إلى الدول الأخرى بعكس الحال ، عادة ، إن كان نظام الدولة غير ديمقراطى .

ولايتأثر النمو الاقتصادى لدولة ما بنظامها السياسى فحسب بل أنه يتأثر بعوامل أخرى كثيرة منها زيادة صادرات الدولة من السلع والخدمات للدول الأخرى والتحكم فى ذات الوقت فى وارداتها وخفضها إلى أقل الحدود بل وقفها إن أمكنها ذلك (وقت اتباع الاتحاد السوفيتى سابقاً سياسة «الستار الحديدى» كان أمر ذلك ممكنا) . وترتبط زيادة الصادرات أيضاً بحجم الثروات الطبيعية للدولة وقد يكون التناسب بينهما طردياً . وقد يقال أن زيادة الصادرات ترتبط بمدى تقدم وكبر حجم الدولة (عدد سكانها ومساحتها وثرواتها ودخلها ...) . وقد يبدو ذلك منطقياً ، ولكن ومع هذا فإنه ينبغى ربط هذه العلاقة بعوامل أخرى ترتكز عليها الأسواق العالمية مثل جودة السلعة أو الخدمة التى يتم إدخالها إلى تلك الأسواق مع انخفاض سعرها (نسبيا) ثم يجب على الدولة المصدِرة معرفة كيفية The know how كسب الأسواق العالمية لسلعها وخدماتها بأن يجلب لتلك الأسواق ماترغبه وتحتاجه ولاتستطيع أن ترده أو تتركه . وقد لاترتبط تلك المعرفة كثيراً ببعض العوامل السابقة . ولذلك فإن دولة صغيرة مثل سنجابور (عدد سكانها ٤مليون نسمة ومساحتها ١٠٠٠ كيلو متر مربع فقط) ، أمكنها سنة ١٩٩٠ تصدير سلع فقط دون خدمات قيمتها حوالى ٥٢,٧بليون دولار أمريكى زادت إلى ١٣٧,٩بليون دولار سنة ٢٠٠٠ أى أن قيمة الزيادة – فى تلك الفترة – تبلغ حوالى ٨٥,٢ بليون دولار أمريكى (محسوبة بالقياس الأمريكى

والفرنسي للبليون أو المليار الذي يساوي ألف مليون ويساوي البليون بالقياس البريطاني مليون مليون)[1] . أما تايلاند (٦١ نسمة ، ومساحتها ٥١٣ ألف كيلو متر) فإنه رغم شهرتها وجودة منتجاتها ، خاصة السلع المنزلية ppli.nces فإن صادراتها من السلع فقط تمثل في نفس الفترة ، حوالي نصف صادرات سنجابور إذ بلغت ٢٣ بليون دولار أمريكي سنة ١٩٩٠ وبلغت ٦٨,٩ بليون دولار سنة ٢٠٠٠ ، أي أن قيمة الزيادة في تلك الفترة ، تبلغ ٤٥,٩ بليون دولار أمريكي . أما الواردات من السلع (فقط) دون الخدمات لهاتين الدولتين الآسويتين فهي تقل عن صادراتها ، إذ بلغت الواردات سنة ٢٠٠٠ لهما على التوالي ١٣٤,٧ بليون دولار ، ٦٢ بليون دولار أي أن ميزانهما التجاري في صالحهما ويبلغ على التوالي ٣,٢ بليون دولار ، ٦,٩ بليون دولار . في حين أن العكس صحيح لدولة كبرى كأمريكا ، ذلك أن صادراتها السلعية سنة ٢٠٠٠ بلغت ٧٨٢,٤ بليون دولار وبلغت وارداتها السلعية في ذات السنة ١,٣ تريليون دولار (مليون مليون دولار) أي أن ميزانها التجاري يظهر عجزاً يتجاوز ٥١٧ بليون دولار .

ويرتبط بذلك أن التجارة الاقتصادية الدولية (سلع وخدمات) في العالم World Economic Tr.de (صادرات وواردات سلع وخدمات) زادت خلال نفس السنوات (١٩٩٠-٢٠٠٠) بمقدار الضعف تقريباً من ٧,٦ تريليون دولار أمريكي سنة ١٩٩٠ إلى ١٥,٤ تريليون دولار أمريكي سنة ٢٠٠٠ [2] أي أن قيمة الزيادة تبلغ ٧,٨ تريليون دولار أمريكي [3] .

ويمكن أن ترجع هذه الزيادة إلى بعض ، أو جميع العوامل السابقة إضافة إلى عوامل أخرى مثل : أ- الارتفاع العالمي للأسعار كنتيجة للارتفاع المطرد في تكاليف إنتاج وبيع السلع والخدمات ، وعلى الأخص ارتفاع الخامات والأجور . ويعني إرتفاع حجم التجارة الدولية نتيجة لارتفاع الأسعار ، في السنوات المذكورة، أنه بالرغم من أن قيمة تلك التجارة ارتفعت إلى الضعف فإن كمية السلع والخدمات محل تلك التجارة لم تزد بنفس المقدار وإنما أقل من ذلك . وبعيداً عن الظروف السياسية والاقتصادية غير المستقرة (كوجود تغييرات اقتصادية أو سياسية مؤثرة أو مفاجئة لم يخطط مسبقاً لمواجهتها كأحداث سبتمبر ٢٠٠١ في أمريكا) - لأن عدم الاستقرار والظروف المفاجئة كالكوارث والحروب تخلق من نفسها موجات متصاعدة من التغييرات في كل شيء (وأهمها الأسعار)- فإن ب- التقدم العلمي والتكنولوجي يلعب

دوراً مؤثراً فى ارتفاع الأسعار ويخلق أسواقاً تنافسية جديدة وشديدة القوة كما أنه يعد أيضاً سبباً من أسباب إيجاد ونمو المنشآت متعددة الجنسيات Multin.tion.l Enter-prises MNE وزيادة عملقة أنشطتها لتسيطر على الأسواق العالمية مما يزيد من حدة المنافسة بابتكار وتداول سلعاً وخدمات تعتمد على تكنولوجيا أحدث وهو مايرتب الإستمرارية في رفع مستويات جودة وأسعار هذه السلع والخدمات . وتظل القاعدة التجارية المعروفة وهى أن جودة السلع والخدمات المنتجة والرخص النسبى لأسعارها (مع عوامل أخرى) هى المتحكمة فى كميات السلع المباعة والخدمات المؤداة حيث قد تباع بمجرد إنتاجها أو حتى قبل إنتاجها طالما عليها طلب (مفهوم J. I. T. الذى سيتم مناقشته) . جـ- وتلعب تغييرات أسعار صرف العملات الأجنبية دوراً فى زيادة قيمة التجارة الدولية ولكنها زيادة لاترتبط بالكم (بل بالقيمة) .

وعن أهمية السوق العالمية للمنشآت ، أى أهمية البيع إلى ماوراء البحار ، وبالتالى أهمية نمو المنشآت متعددة الجنسيات أورد الأمريكيون «توماس ج إيفانز Thom.s G. Ev.ns ومارتين أ. تايلور M.rtin E. T.ylor وأوسكار ج هولزمان Osc.r. J. Holzm.n» نتائج مسح (ميدانى) survey أجرته من سنوات، منشأة المحاسبين القانونيين الدوليين Intern.tion.l CPA Firm على المنشآت متوسطة الحجم Midsized Business Firms (وهى تجرى مثل هذه النوعية من المسوح سنوياً) – وتمثل هذه المنشآت متوسطة الحجم وليست العملاقة نسبة لابأس بها من إعداد المنشآت بالأسواق العالمية . ومن النتائج التى أظهرها هذا المسح أن : أ- ٤٠٪ من تلك المنشآت تصدر سلعها ومنتجاتها إلى الدول الأخرى . ب- أوربا هى المستورد الأول لهذه السلع والخدمات . جـ- ٧٥٪ من تلك المنشآت تعتقد أن المنشآت الأمريكية يمكنها «أن تنافس بنجاح فى الاقتصاد العالمى could successfully compete in the glob.l economy) (٤) .

ومن أهم مايمكن ملاحظته على تلك النتائج : اهتمام المنشآت متوسط الحجم بعملية تصدير سلعها ومنتجاتها للدولة الأخرى والاهتمام الشديد بالمنافسة (خاصة من المنشأت الأمريكية) .

٢- تنمية المحاسبة وتوفيقها :

ويتناول البريطانى كريستوفر نويز Christopher Nobes المسألة المترتبة على ، أو التى تنشأ بسبب ازدياد حجم التجارة العالمية واتساع التجارة الدولية للمنشآت - ليس فقط العملاقة بل أيضاً متوسطة الحجم وفقاً للدراسة السابقة - وهى أهمية المحاسبة المقارنة comp.r.tive .ccounting (٥) أى عرض ومقارنة المحاسبة فى كل دولة وهى مقارنة المحاسبة دولياً (٦) ، حيث أشار إلى وجود ٤ أسباب على الأقل لدراسة ومقارنة المحاسبة الدولية : سبب تاريخى historic.l re.son وسبب يتعلق بتعدد الجنسيات multin.tion.l وسبب يخص المقارنة comp.r.tive ورابع عن الموائمة أو التوفيق h.rmoniz.tion . ثم تكلم الكاتب وهو يتناول السبب التاريخى عن مدى مساهمات الدول فى التنمية المحاسبية وأنه فى القرنين الرابع عشر والخامس عشر الميلاديين كانت المدن الإيطالية هى قائدة (أو رائدة) le.ders عملية المحاسبة. وكلامه عن تنمية المحاسبة وليس عن نشأتها التى تمت قبل ذلك ومن قرون عديدة على يد - وكما هو الحال فى مختلف نواحى العلم والحياة - قدماء المصريين (٧) «وبابيلونيا B.byloni.» وقد أخذت بريطانيا فى القرن ١٩ بزمام المبادرة والريادة حيث أنشىء فيها المعهد البريطانى للمحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز Institute of Ch.rtered Account.nts in Engl.nd .nd W.les ICAEW سنة ١٨٨٠ وتلى ذلك فى سنة ١٨٨٧ فى أمريكا إنشاء المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين Americ.n Institute of Certified Public Account.nts AICPA. ومن المعروف أن هذين الكيانين المهنيين ساهما كثيراً فى تنمية المحاسبة فى العالم - بما فى ذلك المحاسبة الدولية- منذ القرن التاسع عشر وحتى الآن .

ومما لاشك فيه أن المحاسبة فى أى دولة تختلف عادة عنها فى دولة أخرى فهذا الاختلاف diversity المحاسبى قائم ولأسباب متعددة منها أن المتطلبات المحاسبية والاقتصادية والحاجات فى كل دولة تختلف عنها فى دول أخرى بما ينعكس على مبادىء وممارسات المحاسبة فى الدول . وعلى هذا فإنه وحتى تكون لغة القوائم المالية للمنشآت - فى تلك الدول - معدة على أساس واحد فإن المحاسبين منذ، وقبل ، انعقاد مؤتمر المحاسبين الدولى الأول First Intern.tion.l Congress of Account.nts فى مدينة سانت لويس بأمريكا (ويعقد هذا المؤتمر عادة كل ٤ سنوات حيث انعقد بعد ذلك فى امستردام ونيويورك وللندن وبرلين وباريس وغيرها من

العواصم والمدن) يعملون على تقليص هذا الاختلاف ، والتوفيق بين معايير المحاسبة عالمياً . وليست جهود المعهدين الأمريكى والبريطانى للمحاسبين القانونيين AIC-PA، ICAEW هى الجهود الوحيدة فى مجال المحاسبة الدولية بل هناك أيضاً جهود كيانات أخرى فى أمريكا وبريطانيا وكندا واستراليا مثل جمعية المحاسبة الأمريكية Americ.n Accounting Associ.tion AAA إذ أثمرت جهودها فى مجال المحاسبة الدولية مثلاً على عمل وتنفيذ برنامج تبادل أعضاء هيئة التدريس الدوليين Intern.tion.l F.culty Exch.nge Progr.m حيث يتعرف أستاذ المحاسبة الأمريكى على المحاسبة فى دول أخرى ويتعرف أستاذ المحاسبة غير الأمريكى non-US .ccounting professor على برامج المحاسبة الأمريكية (٨).

وعن ضرورة الاتجاه من اختلاف معايير المحاسبة إلى توفيقها (أو توافقها) يذكر البريطانيون «كلير روبرتس Cl.re Roberts وبولين ويتمان P.uline Weet-m.n وبول جوردون P.ul Gordon أن هذا الاتجاه يتحقق بتعريف وتحديد مجموعة الأجزاء clusters التى تكون كل مجموعة متشابهة من العمليات، ثم الاتجاه إلى توحيد المعايير حيث أن كل من يعمل بهذه المعايير الموحدة يستخدم ذات التطبيق the s.me pr.ctice (٩) .

وفى هذا يشير «نوبز» إلى أن من أسباب وضرورة القيام بعملية التوفيق (التوحيد) هذه «أن الوضع متزايد فى أن المنتجات المحاسبية لبلد ما تستخدم فى بلاد أخرى متعددة . وبالتالى فإن الأسباب التى تدعو إلى جعل معايير المحاسبة الوطنية مرغوب فى استخدامها تنطبق أيضاً على (المعايير) الدولية . وتأتى الضغوط بضرورة القيام بتوفيق دولى من الذين يقومون بوضع التعليمات (تنظيم) وإعداد واستخدام القوائم المالية It is increasingly the case that the products of accounting in one country are used in various other countries. Consequently, the reasons that make the national accounting standards desirable also apply internationally. The pressure for international harmonization comes from those who regulate, prepare and use financial statements. (١٠) وتدل العبارة الأخيرة على أن توحيد المحاسبة الدولية (مفاهيم ومعايير وممارسات) مسألة هامة للغاية ويهتم بها مستخدم القوائم المالية والذى يعدها (المحاسب وبالتالى المراجع) والذى يضع قواعدها .

ومن الواضح أن تزايد استخدام المنتجات المحاسبية (البيانات والقوائم المالية) لمنشأة ما فى بلد ما من منشآت أخرى فى بلاد أخرى يرجع أساساً إلى زيادة حركة التجارة الدولية ، كما أشرنا ، وما يصاحب ذلك عادة من تنمية للإستثمارات الأجنبية فى الدول المختلفة من خلال المنشآت الصناعية والتجارية (متوسط الحجم والعملاقة بل ممكن الأصغر منهما) فى دول العالم .

ويتناول البريطانيان «ريتشارد لويس Rich.rd Lewis وداڤيد بندريل David Pendrill ، عملية توفيق معايير المحاسبة ويضربان مثالاً لذلك بالجماعة الاقتصادية الأوربية European Economic Community EEC (المنشأة سنة ١٩٥٧ بموجب اتفاقية روما Treaty of Rome) حيث كانت هناك عدة برامج لقانون التوفيق ، a number of Programmes of Law Harmonisation ، ومنها قانون يستلزم القيام بالتنسيق لاتمام المحافظة المطلوب ، من الشركات التى تعمل فى الدول الأعضاء ، تحقيقها فيما يتعلق بحماية مصالح الأعضاء ومصالح الطرف الثالث . وفى هذا «فإنه عندما تحصل (يصل إلى) منظمة الجماعة الأوروبية على اتفاق حول مجموعة مقترحات فى موضوع معين فإنها تعرض (بذلك) على مجلس الوزراء مسودة توجه (بمعيار) . فإذا ووفق على تبنى هذا التوجه (المعيار) فإن حكومات الدول الأعضاء تأخذ فترة محددة تضع خلالها التشريعات اللازمة (للتنفيذ) When the EC Commission obt.ined .greement on . set of proposals on a particular topic, it places a Draft Directive before the council of Ministers. If the Directive is adopted, government of member states then have specific period to enact legislation.... (١١) .

وعن معقومات التوفيق بين معايير المحاسبة فى العالم يقول ارفنج فانتل Irving F.ntl أن هناك ثلاث معوقات رئيسية أمام إيجاد توحيد دولى intern.tion.l st.nd.rdis.tion (١٢) .

أ- اختلاف خلفية وتقاليد الدول .

ب- اختلاف حاجات البيئات الاقتصادية المختلفة .

جـ- التحدى الذى يواجه سيادة Sovereignty الدول فى وضع وتنفيذ المعايير .

ونضيف إلى المشكلات التى أثارها «فانتل» مشكلة عامة ترتبط بالممارسة والتفاهم فى المحاسبة الدولية وهى مشكلة اللغة والتى لاتؤثر فقط على فهم لغة التخاطب (والكتابة) وإنما تؤثر أيضاً على لغة المصطلحات المحاسبية ومعانيها وكيفية

استـخدامـهـا ، وهـو مـاقـد يؤثر على أداء بعض المحـاسـبين ممن لايتكلمـون ، اللغـة الإنجليزية من أصله .

ولقد كللت مساعى (وامانى) المحاسبين لتوفيق المحاسبة – منذ وقبل القرن العشرين – وتحقق نجاحهم سنة ١٩٧٣ حين اتفقت بعض الدول (فرنسا وألمانيا واليابان والمكسيك وهولندا والمملكة المتحدة وأيرلندا وكند واستراليا وأمريكا) – من خلال كياناتها المهنية المستقلة على إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية -Intern.tion.l Accounting St.nd.rds Committee (IASC) [١٣] كجهة مستقلة تساعد أو تؤدى إلى التوفيق .

ثم بعد انتهاء المؤتمر الدولى للمحاسبين سنة ١٩٧٧ تم إنشاء الإتحاد الدولى للمحاسبين Intern.tion.l Feder.tion of Account.nts IFAC – لكى يخلف لجنة التنسيق الدولى لمهنة المحاسبين -the Intern.tion.l Coordin.tion Committee for the Accounting Profession (ICCAP) [١٤]-وله دور هام أيضاً فى توفيق عمليات أخرى ترتبط بالمحاسبة على المستوى الدولى – (وكما سيتضح) .

٣- معايير محاسبة مصرية

من المعروف أن معظم دول العالم – من خلال المنشأت المساهمة التى تعمل بها – تسعى إلى تطبيق معايير IAS كما اتسع نطاق العمل بهذه المعايير أكاديمياً أيضاً (فمن بعد منتصف التسعينات من القرن الماضى أصبحت ضمن «كورس» Course الامتحانات – من خارج ..... بريطانيا – للحصول على شهادة زمالة جمعية المحاسبين Ch.rtered Associ.tion of Certified Account.nts ACCA [١٥] .

ومما لاشك فيه أن المنشأت التى تعمل بمعايير IAS تحقق مزايا عديدة– وفقاً لما سيتم عرضه –وهو ماتطلب أن يصدر رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات القرار رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ باعتماد المعايير المحاسبية (كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد) التى بلغت ٢٠ معياراً[١٦](تقابل ٢٠ معياراً IAS) . وفى فبراير سنة ٢٠٠١ أصدر د. رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات القرار [١٧] ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بشأن تعديل الدليل المحاسبى (للنظام المحاسبى الموحد) حيث تطلب العمل بمعايير محاسبة جديدة بعضها لم يرد فى المعايير المحاسبية وأوجد مفاهيم محاسبية هامة وجديدة لم يسبق أن عملت بها المنشأت المساهمة المصرية مما يعد طفرة محاسبية هامة جداً للمحاسبة

فى مصر . ومن الأمثلة على ذلك : إعادة تقييم الأصول الثابتة دورياً وإثباتها فى أحوال معينة بقيمتها السوقية وإثبات المخزون من الإنتاج غير التام والتام والبضائع بغرض البيع فى أحوال معينة بصافى قيمته البيعية وتكوين مخصصات لهبوط الأسعار ومعالجتها بطريقة مستحدثة وما إلى ذلك من موضوعات محاسبية متعددة ستتم مناقشتها بإذن الله بهذا الكتاب .

وكان قد سبق صدور القرار ٢٠٤ عدد من قرارات وزير الاقتصاد أولها القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية للشركات المساهمة والتوصية بالأسهم وقد تضمن القرار ١٩ معياراً[١٨] وتبع هذا القرار قرارات وزارية أخرى متضمنة معايير إضافية ومنها قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ متضمناً عدداً من المعايير منها معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ [١٩] ثم صدر مؤخرا المعيار ٢٤ (مع تعديل وإلغاء معايير محاسبة مصرية أخرى) .

٤- الجاب GAAP

تصدر عادة فى كل دولة مجموعات sets من معايير المحاسبة التى ينبغى على المنشآت العامة والخاصة العمل بموجبها . (والمنشأة العامة وفقاً للمتعارف عليه عالمياً هى المنشأة المملوكة للجمهور public owned أى لجمهور الناس فى حين أن المنشأة العامة فى بعض الدول – ومنها دول عربية – تعنى أنها مملوكة للدولة St.te owned) . وقد تصدر مجموعة المعايير من الكيانات التى تضع المعايير st.nd.rd setter bodies أو قد ترد ضمن القوانين واللوائح المعتمدة . وكثيراً ماتصدر المعايير فى شكل قوائم ببيانات st.tements أو نشرات .nnoncements . وقد يكون الكيان الذى يضع معايير المحاسبة كياناً مهنياً أو رسمياً أو خليطا من النوعين.

ومن المعروف أن مجموعات معايير المحاسبة التى تصدر فى أى دولة– سواء المعايير التى تتضمنها القوانين وتعليمات الدولة أو تلك التى تصدر عن الكيانات التى تضع معايير المحاسبة لكى تعمل بها منشآت القطاع العام والخاص فى الدولة – تشكل مايطلق عليه ، عادة ، مبادىء المحاسبة المتعارف عليها أو المقبولة عامة ، «جاب» Generlly Accepted Accounting Principles (GAAP) .

ويقول دونالد كيسو Don.ld E. Kieso وچيرى ج ويجانت -Jerry J. Wey g.ndt أن مصطلح «المتعارف عليها (المقبولة عامة) ، يمكن أن يعنى إما أن كياناً ذو سلطة يضع قواعد المحاسبة قد أصدر مبادىء للتقرير فى موضوع (مجال) معين أو «أنه خلال فترة من الزمن فإن ممارسات معينة أصبحت مقبولة باعتبارها مناسبة لأنها استخدمت عالمياً given practices has been accepted as appropriate because of its universal application»[٢٠] . (ومن المتعارف عليه أن حرف P فى GAAP يستخدم فى الولايات المتحدة الأمريكية باعتباره أول حرف فى مصطلح مبادىء principles فى حين أنه يستخدم فى المملكة المتحدة باعتباره أول حرف فى مصطلح ممارسات pr.ctices : الممارسات المحاسبية المتعارف عليها أو المقبولة عامة -Gener.lly Ac cepted Accounting Pr.ctices (GAAP)).

٤-١ معايير أمريكية :

تتشكل «الجاب» الأمريكية من مجموعات من المعايير منها : أ- معايير وتعليمات بورصة الأوراق المالية Security .nd Exch.nge Commission SEC الصادرة فى الثلث الأول من القرن الماضى وماتلاه . ب- معايير تصدرها الكيانات المهنية المستقلة وأخرها مجلس معايير المحاسبة المالية Fin.nci.l Accounting St.nd.rds Bo.rd (FASB) . وقد عهد مجلس (AICPA) Council إلى مجلس معايير المحاسبة المالية باصدار (نشر) promulg.te معايير محاسبة .

ولقد تشكلت على مدار السنوات منذ الثلث الأول للقرن العشرين وحتى سنة ١٩٧٣ ثلاثة كيانات مهنية هامة لإصدار معايير المحاسبة وهى :

* لجنة الاجراء المحاسبى Committee on Accounting Procedure CAP فيما بين الثلاثينات والخمسينات من القرن الماضى .

* مجلس مبادئ المحاسبة Accounting Principles Bo.rd APB الذى أنشئ فى الخمسينات من القرن الماضى لكى ينمى العمل المحاسبى ويعالج مشكلة «التحيز» bi.s التى صبغت بها مؤخراً لجنة الاجراء المحاسبى .

* مجلس معايير المحاسبة المالية Fin.nci.l Accounting St.nd.rds Bo.rd FASB الذى أنشئ سنة ١٩٧٣ ليتلافى العيوب المذكورة عن مجلس مبادئ المحاسبة خاصة ما يتعلق بعدم استقلاليته وعدم حيادة (والعيوب الأخرى) .

وقد أنشئ مجلس معايير المحاسبة المالية بتوجيه من لجنتين تم تشكيلهما لتلافى هذه العيوب . الجنة الأولى برئاسة فرانسيس هوايت Fr.ncis Whe.t (يمكن ترجمة اسم عائلته إلى : القمح) والثانية برئاسة روبرت تروبلد Rebert Trueblood (ويمكن ترجمة اسم عائلته الى : الدم الحقيقى) . ولقد درست اللجنتان أوضاع مجلس المبادئ ومدى الاستقلاليه وقدمت اللجنتان توصياتهما المشار إليها بضرورة انشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB لتلافى مشكلات المجلس القديم (APB) [٢١] .

ومن المعروف أن مجلس معايير المحاسبة المالية يُصدر معايير المحاسبة للقطاع الخاص (مساهمة وغيرها) فى مجموعات ، وقد اطلق على كل مجموعة تسمية معينة ومنها أ - قوائم ببيانات (أو بيانات) معايير المحاسبة المالية St.te-ments on Fin.nci.l Accounting St.nd.rds SFAS ب- وقوائم ببيانات عن مفاهيم المحاسبة St.tements on Fin.nci.l Accounting Concepts SFAC حـ - قوائم ببيانات (أو بيانات) عن الآراء (المحاسبية) St.tcments on Opinions د- قوائم ببيانات (أو بيانات) وتفسيرات St.tements .nd Interpret.tr.ns .

وتجدر فى ذلك الاشارة إلى مسودة العرض Exposure Dr.f ED - وهى الوثيقة الاساسية التى يعتمد عليها فى امريكا وفى انجلترا (وفى غيرهما) لاصدار المعيار المحاسبى - التى لها دور هام فى اصدار كل معيار وهى المرجع الرئيسى فى المناقشات والدراسات (وان كانت فى حد ذاتها ليست معياراً) .

وينبغى الإشارة إلى مسألة هامة للغاية وهى أن القاعدة رقم ٢٠٣ فى كود (قانون) المعهد الأمريكى للمحاسبين القانونين لأخلاقيات المهنة AICPA Code of Profession.l Ethics لاتعتبر أن معايير SFAC من ضمن «الجاب» الأمريكية !!

٤- ٢ معايير بريطانية :

يتبع المحاسبون فى بريطانيا مجموعات كثيرة من معايير المحاسبة اضافة الى مجموعة تحضيرية FRED من معايير المحاسبة التى ينبغى أن تعمل بها المنشآت المساهمة (وغيرها) البريطانية منها : أ - قانون الشركات البريطانى Comp.nies ACT CA [٢٢] . وقد تضمنت قوانين الشركات هذه - وعلى الاخص قانون الشركات سنة ١٩٨٥ - كثيراً من معايير المحاسبة التى تعمل حالياً بها المنشآت ب - قوائم ببيانات عن ممارسات المحاسبة المعيارية St.tements of St.nd.rd Ac-

Accounting St.n- وتصدرها لجنة معايير المحاسبة counting Pr.ctices SSAP
d.rds Committee ASC حـ - المعايير التى تصدرها بورصة الاوراق المالية SEC .

(والملاحظ أن القوائم ببيانات عن المعايير عنوانها هو «المحاسبة المعيارية» أما عناوين المعايير الامريكية فيطلق عليها عادة معايير المحاسبة «المالية») د - معايير التقرير المالى Fin.nci.l Reporting St.nd.rds FRS تصدر عن مجلس معايير المحاسبة Accounting St.nd.rds Bo.rd (ASB) (ويلاحظ أن لجنة معايير المحاسبة سبقت predecessor المجلس ASB) هـ - مسودة عرض التقرير المالى Fi- n.nci.l Reporting Exposure Dr.ft FRED و - مجموعة معايير تصدر عن لجنة فرعية لمجلس معايير المحاسبة ASB تسمى مجموعة عمل المسائل العاجلة The Urgent Issues T.sk Force UITF .

٤- ٣ معايير : IAS's

بلغ عدد معايير المحاسبة التى أصدرتها لجنة IASC منذ إنشائها - فى سنة ١٩٧٣- وحتى المعيار IAS رقم ٤١ الزراعة Agriculture - ٣٤ معياراً IAS وفقاً لما سيأتى ذكره (٢٣) .

٤-٤ المعايير فى مصر

وقد سبق الاشارة إليها وسيأتى ذكر لها ومناقشات.

٤-٥ ترجمة المجمع العربى للمحاسبين معايير IAS's

أصدر المجمع العربى للمحاسبين القانونيين فى عمان مجلداً باللغة العربية يشمل عدداً من المعايير IAS's حتى المعيار رقم ٣٩ . وهذه المجموعة تمثل وكما جاء فى مقدمة المجلد «الترجمة الوحيدة المعتمدة إلى اللغة العربية من قبل لجنة معايير المحاسبية الدولية» . ويعد هذا المجلد وبكل المقاييس انجازاً عملاقاً نافعاً للغاية للمحاسبة العربية وثمرة ناضرة وحلوة لجهد مضنى يجب أن نوجه إليه ولكل من ساهم فى اعدادة أعمق الشكر والاعزاز والتقدير وكان المأمول أن يتوج هذا الجهد الشهادة الموثقة من IASC المؤيدة لعبارة «الترجمة الوحيدة المعتمدة...» (٢٤) .

وينبغى فى هذا السياق الاشارة بأن الاردن هو البلد العربى الوحيد العضو فى مجلس ادارة bo.rd لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC فى سنة ١٩٩٠ (٢٥).

٤-٦ المعايير السعودية

أصدرت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين S.udi Orgniz.tion For Certified Public Accountnts SOCPA ، فى يناير ٢٠٠٠ (شـوال ١٤٢٠هـ) مجلداً يضم ١١ معياراً سعودياً (٢٦) إضافة إلى مقتطفات لها صلة بتلك المعايير وردت فى معايير أخرى وترجمات لبعض المصطلحات وغيره بما ينفع ولاشك المحاسب العربى فى كل مكان . ويعد هذا الكتاب مرجعاً علمياً عظيماً للمحاسبة العربية يشكر عليه شكراً وافياً كل من ساهم فى اعداده وإخراجه بهذه الصورة المضيئة .

وتنبغى الاشارة إلى أن المنشآت بالدول العربية تعمل أيضاً فى إطار «جاب» - فى كل دولة - شاملة معايير المحاسبة التى تعدها الكيانات - التى تعد معايير المحاسبة - اضافة إلى المعايير التى ترد فى قوانين الدول مثل قوانين الشركات والنقد وبورصات الاوراق المالية وغير ذلك من القوانين والتعليمات والمنشورات الوزارية فى هذه الدول - وهذه قد تشترك فى اعدادها أيضاً الكيانات التى تعد معايير محاسبة فى تلك الدول . ولكن ولضيق المقام رأينا ، بالنسبة للدول العربية بخلاف مصر ، الاشارة إلى معايير المحاسبة التى تصدر عن الكيانات المهنية والرسمية (أو كلاهما) وفقط فى دولتين من الدول العربية هما المملكة العربية السعودية والاردن وهى فى الأخيرة تتم الاشارة فقط إلى ترجمة IAS - دون دول أخرى عربية كثيرة - بأعتبارهما نموذجاً ، ضمن نماذج عربية جيدة عديدة أخرى - مشرفاً ونافعاً .

٥ - هدف الكتاب وموضوعاته وإجراءات

٥-١ معوقات توفيق الـ "جاب"

مما لاشك فيه أن توفيق معايير المحاسبة فى المنشأت - بدول العالم - وكما سيجئ تشكل أهمية كبيرة ورغم أن المعوقات فى عملية التوفيق هذه لم تصبح بذات حجمها منذ انشاء IASC (سنة ١٩٧٣) إذ أن كثيراً من الدول قد وفقت بالفعل معاييرها مع معايير IAS إلا أن هناك مشكلة أخرى تتفرع عن المشكلة الأساسية . فاللجنة قد أعدت - مجموعة كبيرة من معايير المحاسبة الدولية (حتى المعيار IAS رقم ٤١) ألغت منها أو عدلت فيها أو أضافت إليها خلال الخمسة وعشرين سنة الاخيرة ثم صدرت بعد ذلك عن IASB مجموعة أخرى من المعايير IFRS's . وكانت كثير من الدول العربية قد أصدرت كما أن منشأتها استخدمت معايير تتفق

مع تلك المعاييرIAS . ولكن المشكلة فى متابعة الالغاءات والتعديلات والاضافات التى قامت بها IASC على تلك المعايير ثم مجلس IASB على معايير IFRS's والتى تشكل عبئاً فى استمرارية عملية التوفيق لاسباب منها : أ - البيانات عن الالــغاءات والتــعديلات والاضـــافات على معايير IAS's ليست متاحة بسهولة ب- سرعة وكثرة الاضافات والالغاءات والتعديلات يشكل عبئاً وجهداً فى ملاحقتها حـ - ضخامة العمل ببعض المعايير (أحياناً يصل المعيار إلى ١٢٢ فقرة اضافة إلى الملاحق التى تزيد عن هذا العدد : ٨٥ صفحة كالمعيار IAS رقم ٣٦ لتجعل من المعيار IAS ١٣٦ صفحة) وحداثة مفاهيم مصطلحاتها (اضافة إلى معوقات أخرى غير محاسبيه ترتبط بمقومات سيادية ووطنية واجتماعية ولغوية...) جـ ـ المصطلحات الانجليزية واستخداماتها ليست مفهومة لدى كثير من المحاسبين الذين لايتكلمون الإنجليزية .

٥-٢ هدف رئيسى :

من أجل هذا ولاهمية معايير IAS's – والمعايير الاخرى الامريكية والبريطانية – كان من الضرورى وكمحاولة لتلافى بعض تلك المشكلات – أن تتم دراسة معايير IAS والمعايير الاخرى من خلال «الجاب» المصرية . فالكتاب يهدف إذاً تناول «الجاب» المصرية بالتركيز على المعايير المصرية وعلى موضوعات القرار ٢٠٤ وقياسها على معايير IAS وقياسها أيضاً على «الجاب» الامريكية والبريطانية (بالتركيز على معاييرهما) ، وذلك فى محاولة لايجاد الموقف الحالى (الربع الأول من عام ٢٠٠٥) «للجاب» (بالتركيز بالدرجة الأولى على المعايير) فى تلك الدول وعلى أساس أن تكون المعايير الأمريكية والبريطانية و IAS أساسية فى الدراسة . والمأمول أن يوفر ذلك كله خلفية مقبولة للمحاسبين والدارسين «للجاب» بهذا المفهوم ، وطنياً واقليمياً وعالمياً .

٥-٣ عن الترجمة إلي العربية

من المتفق عليه أن ترجمة نصوص معايير المحاسبة والمصطلحات والعبارات الواردة بها أو بالمراجع الاجنبية (الامريكية والبريطانية) إلى اللغة العربية أمر بالغ الاهمية وقد تؤدى ، إن لم تتم بشكل جيد ، إلى عرض لايتفق والنص الاجنبى ثم إلى معالجة محاسبيه ليست هى المقصودة . فقد تتم ترجمة المصطلح الامريكى إلى اللغة

العربية ليستخدم بمعنى معين فى حين أن المحاسبة الامريكية (أو البريطانية) قد تستخدمه بمعنى آخر فإن لم يتم اختيار المعنى المضبوط اختلفت الترجمة للعربية عما ورد فى النص الانجليزى وهو ما سيتم ايضاحه حالاً .

٥-٣-١ مشكلة الترجمة

فمن أهداف هذا الكتاب أيضاً أن تتم ترجمة معايير المحاسبة والمصطلحات المحاسبية وبعض أهم ما جاء بالمراجع ، الامريكية والبريطانية إلى اللغة العربية (مع ملاحظة أن بعض تلك المصطلحات المحاسبية تختلف استخداماتها فى امريكا عنها فى بريطانيا وقد لاينطوى الاختلاف على الاستخدام فحسب بل ينصرف أيضاً للهجاء spelling فمثلاً كلمة لون قد تكتب بالانجليزية colour وبالامريكية color) لنقل الفكر المحاسبى الغربى للعربية حتى يستفيد منه الدارس والمحاسب المصرى والعربى فيتعرف على مبادئ وخبرات محاسبية قد تكون مختلفة عن المحاسبة المصرية (والعربية) بما قد يساعد على تنميتها باستمرار .

ومن المشكلات التى يمكن أن تواجه عملية الترجمة ومابعدها أ - اختيار معنى قد لايكون مقصوداً مثل مصطلح tr.nsl.tion فهو يعنى ترجمة أو تفسير ولكنه ان استخدم فى تحويلات العملة فقد لايفضل استخدام أيا من هذين المعنين وانما قد يفضل استخدام معنى ثالث وهو تحويل (exch.nge) العملة الى عملة اخرى -curren cy tr.nsl.tion. ونفس الشئ لمصطلح rccognition الذى من معانيه اعتراف ولكن المعنى المستخدم فى دول الغرب أو الشمال يستخدم عادة ليعنى اثبات قيمة البند بالقوائم (ودفتريا) فإن تم اختيار معنى للمصطلح (الانجليزى) باللغة العربية ليس هو المقصود ، فإن ذلك لن يحقق المنفعة من الترجمة أو الوضوح فيها .

ب - عدم تطبيق بعض جوانب المصطلحات الانجليزية (أو الامريكية) فى المحاسبة العربية مثل مصطلحات القيمة الحالية والقيمة المستخدمة ووحدة توليد (جلب) النقدية وهو ما يرتبط أيضا بصعوبة ترجمتها . وبعض هذه المصطلحات قد لايستخدم فى بعض المنشآت فى دول كثيرة (كالمصطلحين الآخيرين) مما يتطلب ضرورة تدريب المحاسبين على مثل تلك الاستخدامات .

حـ - استخدام المحاسبة الاجنبية (الامريكية والبريطانية) مصطلحات معروفة للمنشآت المصرية والعربية ولكنها لاتستخدم ذات الاستخدام الأجنبى مثل

استخدام مصطلح اعادة تقييم الاصل فى نهاية كل سنة مالية واستخدام مصطلح discounting أى الانقاص أو التخفيض أو الارجاع أو الخصم . ولايعنى هذا المصطلح فى منشآت دول الشمال فقط الخصم على قيمة المبيعات مثلاً كالخصم المسموح به من البائع والخصم الذى يكتسبه العميل – وإنما يستخدم هذا المصطلح لتحديد القيمة الحالية لأصل ثابت أو لمبلغ سيدفع أو يحصل فى المستقبل (وفقاً لما سيتم عرضه) .

٥-٣-٢ أكثر من ترجمة واحدة للمصطلح الواحد

وترتيباً على ماتقدم ظهرت اختلافات بين بعض المحاسبين فى الترجمة إلى اللغة العربية وفيما يلى أربعة أمثلة فقط على تلك الاختلافات :

٥ – ٣ – ٢ – ١ مصطلح محتمل

وردت فى اللغة الإنجليزية (الأمريكية أو البريطانية) ثلاثة حالات يستخدم فيها هذا المصطلح – يعبر كل منها عن درجة من درجات احتمال تحقق أو عدم تحقق الحدث المرتبط بهذا الاحتمال . فالاحتمال الذى يرجح أن يتحقق الحدث المرتبط به likely to occur/to h.ppen يستخدم له مصطلح prob.ble أما إن كان الاحتمال أقل من مرجح فإن مصطلح محتمل الواجب استخدامه باللغة الإنجليزية هو possible وإن كان إحتمال وقوع الحدث، بعيد فإن المصطلح الذى يستخدم ليدل على هذا الاحتمال هو remote . فقد أورد مثلاً المعيار IAS رقم ٣٧ المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة Provisions, Contingent Li.bilities .nd Contingent Assets مصطلح "possible .sset" كما أورد أيضاً مصطلح prob.ble . ،والأصل المحتمل contingent قد يكون أصل محتمل(٢) -possible .s set أى أن احتمال تحقق الحدث المرتبط به ليس احتمالاً مرجحاً (انظر قائمة الترجمة) . كما بين أن المخصصات تثبت كالتزامات ،إن كانت التزامات حالية وأنه من المحتمل(١) أن يحدث تدفق للموارد للخارج Present obligations and it is probable that an outflow of resources.... ، (٢٧) .

وقد جاءت معايير IFR's بمصطلح رابع هو highly prob.ble أى مرجح بدرجة كبيرة أو مرجح جدا (فصل ١١) .

وقد ترجم المجمع العربى للمحاسبين القانونيين بعمان ،مصطلح possible فى

الفقرتين ١٠ ، ١٣ من معيار IAS ٣٧ إلى «ممكن» وترجم مصطلح prob.ble إلى «محتمل» (٢٨) . ومصطلحا ممكن ومحتمل قريبين إلى حد ما من بعضهما وقد لايعبر كل منهما عن وجود اختلاف لأن أى احتمال أقل من مرجح هو possible أما احتمال مرجح فهو prob.ble . ولكى نعرض مصطلحا فى كلمة واحدة يعبر عن مدى ترجيح الحدوث اقترحنا إضافة رقماً إلى مصطلح محتمل . فالاحتمال المرجح هو احتمال(١) والأقل منه هو احتمال(٢) والبعيد هو احتمال(٣) (أنظر - قائمة الترجمة) .

وعلى هذا فإن تمت ، مثلاً ، ترجمة أى مصطلح من المصطلحات الثلاثة على أنه احتمال دون إضافة كلمة أخرى تبين مدى وإمكانية تحققه (مثل احتمال مرجح أن يقع الحدث المرتبط به) فإن معنى ذلك أن المصطلحات الإنجليزية الثلاثة - والتى تختلف فى درجة قوتها وإمكانية تحقق الأحداث المرتبطة بها - ستترجم إلى محتمل أو ممكن أو ماشابههما بما لايعكس التدرج المقصود فى اللغة الإنجليزية . وعلى ذلك فإذا مثلا أظهرت دراسة المدينين فى المنشأة س أن احتمال أن يسدد العميل (×) رصيد حسابه المدين فى دفاتر س خلال شهرين وأن الحدث المرتبط بهذا الاحتمال (وهو سداد رصيد حسابه بالكامل فى شهرين) من المرجح أن يقع prob.ble فإنه فى هذه الحالة لن تكون س مخصصاً لمقابلة هذا الدين . أما إذا كان احتمال تحقق الحدث (وهو السداد) أقل ترجيحاً أى possible ففى هذه الحالة ينبغى تكوين مخصص بقيمة الرصيد ونفس الشيء يسرى بالنسبة للدرجة الأقل لتوقع تحقق الحدث المرتبط بالاحتمال وهى أن يكون ذلك بعيداً عن التحقق remote . وعند وجود التزام متوقع possible وأن تدفقا للموارد للخارج من المرجح prob.ble ألا يحدث فإن س لا تكون مخصصا بل تفصح بعكس الحال إن كان توقع حدوث التدفق مرجحا فإنه يكون حينئذ مخصصا. أما الوضع الثالث احتمال بعيد remote فإن س لاتكون مخصصاً ولاتفصح. (٢٩) **(والمقصود بالافصاح هنا الإشارة إلى الإلتزام فى قائمة الإيضاحات والمعلومات المتممة (قرار ٢٠٤) أو مذكرات شارحة فى معيار IAS رقم ١ ، هذا مع ملاحظة أن إظهار البند فى قائمة من القوائم المالية - وتلك هى متطلبات المعيار IAS ٣٧ يعتبر- إفصاحا) .**

٥ - ٣ - ٢ - ٢ مصطلح الأراضي والمباني والآلات والمعدات

درج بعض المحاسبين الأمريكيين ، كما درجت بعض معايير المحاسبة ، خاصة فى السنوات الأخيرة ، - وكما سيجيء - على استخدام مصطلح Property,

Pl.nt .nd Equipment للدلالة على الأصول الثابتة (المتعارف عليها) على الرغم من أن مكونات أو مضامين هذه المصطلحات تتداخل مع بعضها . وقد أخذت لجنة IASC بهذه التسمية لمعيارها IAS رقم ١٦ .

ويمكن رجوعاً إلى اللغة الإنجليزية – ترجمة المصطلح الأول (property) إلى ممتلكات المنشأة وترجمة الثانى (Pl.nt) لكى يتضمن جميع البنود بالمصنع من أصول كالآلات والمعدات . أما الثالث (Equipment) فيعنى معدات . وقد اختلفت الطرق التى اتبعها المحاسبون لترجمة هذا العنوان إلى اللغة العربية ، فإما أ– تمت ترجمة كل مصطلح على حدة وهو ما أخذت به المعايير المحاسبية فأوردت معيارها رقم ١٢ الممتلكات والتجهيزات والمعدات [٣٠] واتبع أيضاً المجمع العربى للمحاسبين القانونيين بعمان ذات الطريقة وأورد عنوان المعيار IAS رقم ١٦ المترجم : الممتلكات والمصنع والمعدات [٣١] وهو ما أخذنا به وأوجدنا العنوان المتقدم : الأراضى والمبانى والآلات والمعدات . أو ب– عدم ترجمة كل مصطلح وإنما ترجمة هذه المصطلحات الثلاثة إلى معناها مجتمعة وهو الأصول الثابتة . وهذا ما اتبعته معايير المحاسبة المصرية فأوردت عنوان معيارها : الأصول الثابتة وإهلاكاتها [٣٢] .

وينبغى أن نوضح – وقبل أن نترك هذه المسألة لنعود إليها فى فصل ٣ – أن لفظ ممتلكات رغم أنه أحد معانى مصطلح Property الآ أنه لفظ عام فينصرف إلى كل ماتمتلكه المنشأة سواء الأصول غير المتداولة أو المتداولة فبالرغم من أنه عادة يطلق على الأراضى والمبانى إلا أنه ممكن أن يطلق أيضاً على المخزون . وفى هذا فقد استخدم المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) تسعير المخزون Inventory Pricing هذا المصطلح فى تعريفه للمخزون «مصطلح المخزون يستخدم هنا ... للبنود (التى تمثل) ممتلكات شخصية ملموسة "The term inventory is used herein ... of those items of tangible personal property" [٣٣] أى أن لفظ ممتلكات فى هذا التعريف يختص بالأصول المتداولة. واتبع معيار IAS المخزون رقم ٢ نفس الشيء «يشمل المخزون البضائع المشتراه.. والممتلكات الأخرى» [٣٤] (وكان قبل تعديله يعرف المخزون بأنه ممتلكات ملموسة t.ngible property) [٣٥].

ورغم أن لفظ ممتلكات يستخدم للدلالة على نوعى الأصول المتداولة وغير المتداولة) وأن معايير IAS قد استخدمته للدلالة على هذين النوعين من الأصول إلا أنها عادت ورأت تحديده تحديداً قاطعاً فقط فيما يتعلق بالمعيار IAS رقم ٤٠ العقارات

المستثمرة Investment Property أن المقصود بالممتلكات «الأرض أو المبنى – أو جزء من المبنى – أو كلاهما و proberty "lnd or . building - or p.rt of . building - or both [٣٦]

فالمعيار IAS ٤٠ قد حدد استخدام مصطلح الممتلكات إذاً فى بندين فقط من الأصول غير المتداولة (أو طويلة الأجل) وهما الأرض أو المبنى (أو جزء منه) أو كلاهما .

ونعود إلى المصطلحات الإنجليزية الثلاث نجد أنه قد يمكن أن يقتصر مضمون مصطلح Pl.nt على الآلات – وهى التى تميز عادة أى مصنع وطالما أن مصطلح الممتلكات يشمل ، وفقاً للمعيار IAS ٤٠ الأراضى والمبانى – وهو مايتفق إلى حد كبير ورأينا فى عنوان هذا المعيار IAS رقم ١٦ بالعربية (وضمن الآلات أصول ثابتة أخرى كما سيجىء) أما مصطلح مصنع – الذى أورده المجمع العربى للمحاسبين فى العنوان الذى ترجمه عن عنوان المعيار IAS رقم ١٦ السابق الإشارة إليه – فبالرغم من أنه أحد معانى مصطلح Pl.nt إلا أنه قد يبدو غريباً بعض الشيء على المحاسبة المصرية (وممكن العربية) . كما أن بند المصنع وفقاً لتسميته هذه ممكن أن يتسع ليشمل الكثير من البنود التى يمكن أن تتواجد فى مصنع منشأة صناعية وتعتبر من الأصول طويلة الأجل مثل الأراضى والمبانى والآلات والمعدات (بخلاف الأيدى العاملة – وإن كانت لدى البعض تعتبر أصول طويلة الأجل) . إذاً فاستخدام هذه التسمية قد يترتب عليه تداخلاً مع المصطلحين الآخرين equipment , Property . أضف إلى ذلك بأن مصطلح مصنع قد يقصر استخدامه على المنشآت الصناعية فقط.

٥ – ٣ – ٢ – ٣ مصطلح احتمالات (أو طوارىء)

ورد مصطلح الاحتمالات Contingencies فى عنوان المعيار IAS رقم ١٠ الاحتمالات والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية Contingencies .nd Events Oc-curing After the B.l.nce Sheet D.te وذلك قبل تعديلات لجنة IASC سنة ١٩٩٩ والتى من ضمنها ألغت هذا المصطلح من العنوان (وضمنت متطلبات الاحتمالات المعيار IAS رقم ٣٧) ليصبح عنوان المعيار IAS رقم ١٠ الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية [٣٧] .

وقد جاء هذا المصطلح أيضاً فى عنوان المعيار IAS ٣٧ المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة Provisions, Contingent Li.bilities

nd Contingent Assets وقد رأت المعايير المصرية وكذلك ترجمه المجمع العربى للمحاسبين القانونيين بعمان للمعيار المعنى أن المصطلح العربى المقابل لمصطلح Contingencies هو طوارىء أو أمور طارئة وقد ورد بهذا المسمى فى عنوان كل معيار من المعيارين الواردين بالمجموعتين المصريتين (٣٨) من المعايير والذى يقابل كل منهما عنوان المعيار IAS رقم ١٠ . وهذا العنوان فى المعيارين المصريين هو : الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية . أما عنوان المعيار رقم ١٠ الذى أصدره المجمع كترجمة لمعيار IAS رقم ١٠ فهو الأمور الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية (٣٩) .

ومن ثم فإن ترجمة Contingencies للعربية وفقاً لهذه الأراء الثلاثة هى طوارىء وهى أحد معانى هذا المصطلح .

والمفهوم أن لفظ الاحتمال – وكما أشرنا – يرتبط ، عادة ، بحدث قد يقع وقد لايقع فى المستقبل – أى أن الحدث لم يقع بعد ، فى حين أن مصطلح طارىء – فى رأينا – يفسر كثيرا على أنه حدث وقع بالفعل (باعتبار أن وقوع الحدث المفاجىء هو أمر طارىء) . ويؤكد على هذا المعيار البريطانى ١٨ SSAP 18 المحاسبة على الاحتمالات Accounting For Cotingencies ومن أن Contingencies هو أمر محتمل الحدوث أى لم يقع بعد أى أنه أمر تقديرى مثل «تقدير قضية (٤٠) in ntici- p.tion of . l.w suit» أى أن القضية مازالت منظورة ولم يصدر فيها حكم بعد .

والاتجاه العام فى معايير IAS هو أيضاً استخدام مصطلح (Contingency) Contingent على أنه أمر محتمل أى أنه قد يحدث فى المستقبل أو لايحدث «فمثلاً يعرف المعيار IAS ٣٧– الذى يحل محل المعيار IAS رقم ١٠ فى الجزء الذى ورد بهذا المعيار الأخير عن الاحتمالات – الالتزام المحتمل(٢) **contingent li.bility** «بأنه التزام محتمل ينشأ من أحداث سابقة وسيتأكد وجوده فقط بوقوع أو عدم وقوع حدث أو أحداث غير مؤكدة فى المستقبل ليست بكاملها تحت سيطرة المنشأة a possible obligation that arises from past events and whose existence will be confirmed only by the occurrence or non-occurrence of one or more uncertain future events not wholly within the control of the enterprise» (٤١) .

(التزام محتمل (٢) = التزام محتمل أقل فى احتمال تحقق الحدث المرتبط به من الالتزام المحتمل المرجح – انظر قائمة الترجمة) . ومن الواضح إذاً وفقاً للمعيار

IAS ٣٧ أن مصطلح محتمل(٢) possible بما يوازى contingent– فى هذه الجملة – يرتبط بأحداث ستقع فى المستقبل (أو حدث واحد) وهذه الأحداث غير مؤكدة -un certin future events، كما أنها ليست أصلاً تحت سيطرة المنشأة وهو مايؤكد على أن مصطلح Contingent يعنى احتمال وأنه يرتبط بالمستقبل وأن الحدث المرتبط به لم يقع بعد فإذا وضعنا مصطلح طارىء – بالمعنى السابق الإشارة إليه – محل مصطلح محتمل(٢) فى الجملة السابقة فإن معناها لن يستقيم لأن وجود الالتزام لن يتأكد إلآ بوقع الحدث المستقبلى (والمعنى فى الجملة أنه لم يقع بعد) أما طارىء فكثيرا ما يعنى أنه طرأ أى حدث .

فالحدث الطارىء بهذا المعنى ممكن أن يعرف على أنه حَدث قد وقع بالفعل وفجأة ودون سابق إنذار أو حسبان مسبق أى أنه لم يخطط له . ويؤكد على ذلك **النظام المحاسبى الموحد** حيث أنه فى شأن الهلاك الطارىء للأصول يبين أن هذا الهلاك ينشأ «نتيجة حدث عرض من شأنه منع استخدام الأصل فى الإنتاج ...» [٤٢] ويفهم من تلك العبارة أن الحدث العرضى : أ- وقع بالفعل ب- وأنه مفاجىء جـ- ومن ثم فهو لم يخطط له ولايرتبط بالمستقبل د- كما أنه أدى إلى عدم استخدام الأصل . فالحدث إذاً قد وقع بالفعل وبالتالى فهو ليس محتمل الوقوع (قد يقع وقد لايقع فى المستقبل) .

إذاً فإن مصطلح contingent أو contingency يرتبط – وفقاً للمتعارف عليه وأوردنا عنه من أمثلة من المدرسة الإنجليزية ومعايير IAS ،والنظام المحاسبى الموحد بالمستقبل وليس بالحاضر أى يرتبط بحدث محتمل الوقوع – وفى المستقبل – قد يقع وقد لايقع وعلى العكس من ذلك يبدو مصطلح طارىء الذى ، عادة ، ينظر إليه على أنه يرتبط بحدث قد وقع بالفعل وفجأة دون تخطيط أو ترتيب مسبق .

وقد يستخدم البعض مصطلح طارىء وكما فى حسابات الحكومة فى مصر ليعنى حدثا لم يقع بعد أى سيحدث (طوارىء) . غير أن هذا الاستخدام لايبدو شائعاً فى المنشآت الصناعية والأنشطة التى تبغى الكسب عامة كما أنه ينم عن المفاجأة أما الاحتمال فالعادة أن الحدث المرتبط به معلوما ولكنه لم يقع وقد يقع وقد لايقع .

٥ - ٣ - ٢ - ٤ مصطلح المحاسبة الدولية

زاد فى السنوات الأخيرة اهتمام المحاسبين بالمحاسبة الدولية وزادت بالتالى معدلات استخدام هذا المصطلح فى مراجع المحاسبة . ويمكن تعريف هذا المصطلح على أنه المحاسبة التى تتبعها كل دولة أو كل مجموعة من الدول فى العالم . ويسعى

المحاسبون باستمرار إلى تنمية المحاسبة الدولية خاصة بعد إنشاء لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وثم تقنينها واعادة هيكلتها فى سنة ٢٠٠١ والتى وظيفتها وكما معروف - وكما سيجىء إصدار معايير محاسبة دولية ثم اصحبت وظيفة مجلس IASB . والمفهوم أن مصطلح المحاسبة الدولية سبق فى نشأته معايير المحاسبة الدولية . فالمنطق أن المحاسبة الدولية تطلبت إصدار معايير حتى تتوائم وتتفق ، قدر الإمكان ، المحاسبة - فى المنشأت - فى كل دولة مع بعضها (أى المحاسبة الدولية) .

إذاً حين نقول معايير المحاسبة الدولية فإننا نعنى بذلك أن المحاسبة هى الدولية أما المعايير فهى ليست كذلك وهو ما أكدت عليه لجنة IASC ثم مجلس IASB، والتى لها حقوق تأليف ونشر هذه المعايير ، حين أشارت فى أكثر من مجلد لأكثر من معيار أصدرته وفى عدد من المواضع إلى هذا المفهوم Intern.tion.l Accounting St.nd.rd أى معيار المحاسبة الدولية [٤٣] ، وبالتالى فإن لجنة IASC ذاتها تطلق على معيارها معيار المحاسبة الدولية وليس معيار المحاسبة الدولى ، وإن كانت تريد أن يكون المعيار هو الدولى لغيرت فى الصياغة الإنجليزية .

وقد أخذت مؤخراً معايير المحاسبة المصرية وإلى حد كبير بهذا المفهوم فصدر قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ متضمناً الإشارة فى أكثر من موضع إلى معيار المحاسبة الدولية (وليس الدولى كما كان متبعاً) وهو المفهوم الذى سبق وأوردناه فى كتابنا السابق (٢٠٠٠)[٤٤] .

٥-٣-٣ قواعد واجراءات فى الترجمة

اتبعت فى هذا الكتاب ذات القواعد والاجراءات التى اتبعت فى الكتاب السابق - وهى بصفة عامة القواعد العامة المتعارف عليها فى الترجمة من الإنجليزية إلى العربية مع بعض التعديلات والإضافات الطفيفة التى لاتؤثر على جوهر تلك القواعد . ومن ذلك مثلاً :

* نقلت النصوص الإنجليزية بكاملة إلى داخل الكتاب مع ترجمتها إلى العربية (واستخدمت فى المنقول وفى الترجمة حروفاً أصغر للتفرقة عما هو مؤلف وتوفيرا للمساحة) .

* الترجمة حرفية مع المحافظة على المعنى وبشكل مفهوم .

* لزيادة الإيضاح قد يتم أحياناً وضع كلمة باللغة العربية بين قوسين كبيرين ( ) إلى

جوار الكلمة المترجمة إلى العربية ، وتعتبر هذه الكلمة المضافة بين القوسين الكبيرين إما شارحة وموضحة أو مرادفة (للكلمة المترجمة للعربية) حسب الأحوال. وكان هذا الاستخدام محدودا للغاية.

* إذا تضمن النص الإنجليزى المنقول كلمات أو عبارات وجملات بين قوسين فإنها توضع – عند ترجمتها للعربية – بين قوسين صغيرين « » للتمييز بينها وبين ما جاء فى الفقرة السابقة عن الكلمة الشارحة أو المرادفة .

* الاعتماد الأساسى فى ترجمة المصطلحات والعبارات ، والنصوص بصفة عامة المنقولة من مراجع أمريكية وبريطانية ، إلى العربية بالكتاب – على قواميس إنجليزية (إنجليزى/إنجليزى) مثل لونجمان ١٩٩٩ Longm.n كامبريدج هانيمان ١٩٩٥ C.mbridge ، وهينمان انترناشيونال ١٩٩١ Hienem.n Intern.tion.l، ونيلسون Nelson 1979 وثورنديك . بارنهارت B.rnh.rt . Thorndike . وويستر Webster 1979 .

٥-٣-٤ قائمة ترجمة

ولأنه من ضمن أهداف هذا الكتاب وكما أشرنا محاولة توفير مرجعاً وثائقياً فى الـ GAAP المصرية والعربية والعالمية بالتركيز على المعايير فإن معرفة أدب Liter-ture. المحاسبة الأمريكية والبريطانية ومعايير IAS's والممارسات المحاسبية للمنشآت (فى هاتين الدولتين ، وفى غيرهما) تصبح ضرورة ملحة لتحقيق هذا الهدف – شرط وجود قدر مقبول من الخلفية المعرفية b.ckground للغة الأجنبية ، خاصة الدارجة أو المتداولة. ولذلك فالكتاب يحاول تحقيق قدراً لابأس به من هذه المعرفة المحاسبية ومن ثم ، فقد تكون خطوه سباقه أنه فى كتاب محاسبى مصرى وليس مرجعاً مترجماً (الذى تكون موضوعاته جميعها منقولة ومترجمة) تم إعداد قائمة ترجمة : تتضمن مصطلحات وعبارات ومسميات أمريكية وبريطانية قد لايكون لبعضها نظير فى اللغة المحاسبية المصرية أو العربية مترجمة إلى اللغة العربية بأمل أن يتحقق هدفنا فى توفير قدر مقبول ومرضى من هذا النوع من المعرفة والمعلومات عن أهم معايير المحاسبة الأمريكية والبريطانية ومعايير IAS التى وضعتها (وأصدرتها) الكيانات التى تضع معايير المحاسبة St.nd.rd Setter Bodies فى أهم الدول المتقدمة فى العالم (بالتركيز فقط على أمريكا وبريطانيا وعلى معايير IAS) وكذا أهم ما جاء فى

مراجع المحاسبة الأمريكية والبريطانية خاصة ماجاء عن المعايير بصفة عامة - ويخص موضوعات المحاسبة بالكتاب .

٥-٤ مناقشة الموضوعات بالكتاب

وتأسيساً على ماتقدم فإن الكتاب سيتناول موضوعات محاسبية - ركز عليها أساساً القرار٢٠٤ وعلى الأخص الأصول طويلة الأجل (كالأصول الثابتة) وغير الملموسة وتكاليف الإنتاج المخزون وتقييمه والإيراد ، ومناقشتها بالإشارة إلى معايير المحاسبة . ومن المعلوم أن الموضوعين الأولين هما - وفقاً لما جاء عنهما فى معايير المحاسبة (وهى أساس الـ GAAP) - من أهم الموضوعات التى تعتبر معالجة بعض جوانبها ، وإلى حد كبير ، جديدة تماماً على المحاسبة فى كثير من المنشآت المصرية وقد تناول القرار ٢٠٤ جانبا هاما **منها. ويتصل بذلك أن القرار ٢٠٤ - وعلى العكس مما قد يراه البعض من أنه أحدث تغييرات محدودة - يتناول ، بصفة عامة ، المحاسبة المالية ككل ويعالج معظم ، إن لم يكن جميع ، المعاملات التى لها آثاراً مالية ومحاسبية على بنود القوائم المالية ، وسيتناولها الكتاب بالقدر الذى يفى بأهدافه .**

ومن جهة أخرى فإن الكتاب لن يتناول جميع ماورد بمعايير المحاسبة وإنما فقط مايرتبط مباشرة بالموضوع وبالقرار ٢٠٤ ، ومن ثم فإنه لن يتناول بعض الموضوعات مثل أثر التغيير فى أسعار الصرف وأثر التضخم على البنود المختلفة المثبتة بالقيم الدفترية واندماج منشآت الأعمال .

إذاً فالإطار العام للكتاب هو **تناول أهم بنود القوائم المالية ذات الغرض العام، والأكثر تقليدية والتى ترد فى كثير من معايير المحاسبة بصفة عامة (وأيضاً فى المعايير المصرية وفى القرار ٢٠٤)** .

وسيتم ذلك التناول وكما أوردنا بالتركيز على الموضوعات المحاسبية التى وردت بالقرار ٢٠٤ وقياساً على معايير المحاسبة فى أمريكا وبريطانيا ومعايير IAS مثل المعايير IAS's بأرقام ١ ، ٢ ، ١٦ ، ١٨ ، ٢٠ ، ٢٣ ، ٢٧ ، ٣٢ ، ٣٦ إلى ٤١ ولقد تم التعرض فى المقدمة وحدها إلى فقرات عدد من معايير IAS مثل معيار المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة والعقارات المستثمرة والمخزون كما تناولت المقدمة أيضاً معياراً أمريكياً وبريطانياً ويعرض الفصل الثانى جميع المعايير المصرية ومعايير IAS. (ومناقشة عامة لبعضها) .

والأصل أن الكتاب يناقش «الجاب» من خلال المحاسبة المالية ، بصفة أساسية ، ومع هذا ، ولأن القرار يتناول جوانب فى محاسبة التكاليف والمحاسبة الإدارية فإنه ستناقش فى الكتاب إضافة للمحاسبة المالية بعض جوانب مثل محاسبة التكاليف ومحاسبة المسئولية ومحاسبة التكاليف الاجتماعية والمحاسبة الإدارية فى حدود متطلبات العرض ودون إطالة .

غير أن الكتاب فى مناقشته للموضوع لن يتقيد كثيراً بالعناوين أو الحسابات العامة والفرعية بالقرار ٢٠٤ أو تسلسل ورودها به – ومع ملاحظة أن تلك العناوين تمثل موضوعات محاسبية عامة وليست قاصرة على القرار وحده (كالمخزون والإيراد ..) .

يضاف إلى هذا بأن القرار ٢٠٤ قد تناول ، بالإشارة الصريحة أو الضمنية وليس بالشرح ، بعض المصطلحات والمفاهيم المحاسبية الهامة التى ترتبط بمعايير المحاسبة وبالموضوعات المحاسبية محل الدراسة سيتناولها الكتاب بشىء من التفصيل – مثل مفهوم الحيط والحذر ومبدأ المقابلة والقيمة الحالية والقيمة المستمر استخدامها وغيرها من القيم المالية بما قد يساعد على شرح وتحليل معايير المحاسبة المعنية ويخدم أهداف الكتاب .

ولأن موضوعات المحاسبة ، وكما هو معلوم ، متشابكة مع بعضها ومرتبطة ببعضها فإن أجزاء الموضوع الواحد يمكن مناقشتها من خلال أكثر من عنوان أو موضوع واحد . فمثلاً تكاليف الإنتاج يمكن دراستها من خلال تناول المخزون وأيضاً من خلال دراسة علاقة التكاليف بأحجام البيع والإنتاج والأرباح cost-volume-profit أو دراستها منفصلة عند دراسة التكاليف ذاتها وقد ركز الكتاب على الوضع الأول .

كما أن قائمة الدخل أو الحسابات النهائية (الختامية) fin.l .ccounts ممكن دراستها منفصلة كما يمكن – وهو الأهم – التعرض لها فى أكثر من موضوع حتى يكتمل عرض كل موضوع . فمثلاً مهم معرفة كيفية معالجة تكاليف الإنتاج منذ بدء تحديدها وحتى تحميلها كجزء من تكلفة المبيعات (أو تكلفة إنتاج وحدات مباعة كما جاء بالقرار ٢٠٤) على قائمة الدخل فيتطلب الأمر عرض هذه القائمة المالية (الختامية) ، ولو مختصرة ، ضمن موضوع تكاليف الإنتاج ولم يمنع ذلك من عرض

أهم تلك الحسابات أيضاً فى فصل مستقل . كما أنه حين تناقش بعض المفاهيم مثل الحيطة والحذر والمقابلة فإنه لابد من التعرض – فى الشرح – للمخزون والإيراد وتقييم البند وغيره .

٦- ملخص

زاد حجم التجارة الدولية فى العالم وزادت بالتالى شراسة وقوة المنافسة بين المنشأت لكسب الأسواق الدولية فظهرت لذلك المنشأت متعددة الجنسيات . ومع ازدياد المعاملات التجارية (والمالية) دولياً ازدادت الحاجة لموائمة وتوفيق المحاسبة بين الدول . فأنشئت لجنة IASC فى سنة ١٩٧٣وأصدرت معايير IAS's (حتى المعيار IAS رقم ٤١وعددها النهائى ٣٤ معيارا IAS) التى أصبح يعمل بها معظم المنشأت فى العالم ثم صدرت (حتى الربع الأول من عام ٢٠٠٥) خمسة معايير IFRS's عن مجلس IASB . وفى مصر صدرت المعايير المحاسبية (٢٠ معياراً) ومعايير المحاسبة المصرية (٢٤ معياراً) كما صدر قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بتعديل الدليل المحاسبى والمعايير المحاسبية . وطالما أن هذه المعايير المصرية التى تعمل بها المنشأت المصرية تتفق مع معايير IAS فإن ذلك يساعد على انتشار هذه المنشأت عالمياً وبالتالى زيادة مواردها المالية من خارج مصر وزيادة التدفقات النقدية من خارج الوطن إليه وهو هدف قومى هام .

ويهدف هذا الكتاب مناقشة «الجاب» المصرية – من خلال الموضوعات المحاسبية بالقرار ٢٠٤ وهى أساساً موضوعات محاسبيه عامه وهامه – وقياسها على «الجاب» الأمريكية والبريطانية بالتركيز على معايير المحاسبة فى هذه الدول ومعايير IAS وكذا مناقشة أراء المحاسبين الأمريكين – وذلك بعد نقل النصوص المعنية المرتبطة بموضوعات الكتاب إليه وترجمتها إلى اللغة العربية ، ومع وجود «قائمة ترجمة» .

مـــراجع

فصل ١

1- See:

* Thomas Nelson and Sons, **The Nelson Contemporary English Dictionary,** T.S., Hongkong, 1977, p. 46.

* Clacence L. Barnhart (ed), Thomdike. Barnhart, **Handy Pocket Dictionary,** Hodder and Stoughton, London, 1952, p. 60.

2- The International Bank For Reconstruction and Development, The World Bank, **World Development Report 2002, Building Institutions For Markets,**

Oxford university Press, 2002, pp. 238-39.

ومن الملاحظ أن تقرير التنمية عن العالم هذا ، الصادر عن البنك الدولى لإعادة البناء والتنمية I.B.R.D عن البنك العالمى .W.B سنة ٢٠٠٢ لم يحدد الصادرات والوارادت من الخدمات ولذلك فقد اعتمد فى معرفة قيمتها على تقديرات «مؤشرات التنمية عن العالم سنة ٢٠٠١» والتى تعرض بيانات الخدمات عن سنة ١٩٩٩ (أى أن بيانات السلع المدرجة بالكتاب هى عن سنة ٢٠٠٠ وبيانات الخدمات عن سنة ١٩٩٩) . ولهذا فإن تقرير التنمية عن العالم ٢٠٠٢ world Development Report 2002 ذكر صراحة صفحة ٢٤٣ أن البيانات المنشورة فى المؤشرات المختارة للتنمية فى العالم أخذت من مؤشرات التنمية عن العالم سنة ٢٠٠١ The data published in the selected World Development Indicators are taken from world development Indicators 2001.

والمقصود من «المؤشرات المختارة» مؤشرات سنة ٢٠٠٢ .

٣- أخذت أيضاً بيانات الخدمات ، عن التجارة الدولية للعالم ، لسنة ٢٠٠٠ من مؤشرات سنة ٢٠٠١ (وهى تعرض وكما أشرنا بيانات الخدمات عن سنة ١٩٩٩) .

4- Thomas G. Evans, Martin E Taylor and Oscar J. Holzmann, **International Accounting & Reporting,** South-Western Publishing, Ohio,1994, p.5,

* اقرأ أيضاً صلاح الدين عبدالرحمن فهمى «المحاسب وسياسة التجارة الدولية» مجلة الرقابة الشاملة ، الجهاز المركزى للمحاسبات العددين ١١٨ ص ص٣٤ ، ٣٥ ، ١٢١ ص٣٧ .

5- Christopher Nobes, Introduction and causes of differences, **in Comparative International Accounting.** Christopher Nobes and Robert Parker (Editors), Prentice Hall International, Uk, 1991, p.3.

٦- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ، مقارنة معايير المحاسبة IAS ، الأنجلو المصرية ، ٢٠٠٠ ، ص١٤٨ .

7- J.K. Lasser, "Description of the Profession", in **Standard Handbook for Accountants,** J.K. Lasser Tax Institute (Editor), McGraw-Hill Book Company Inc., New York, 1956, p. 1. 3

8- Evans, Taylor and Holzmann, 1994, op. cit., p.10.

9- Clare Reberts, Pauline Weetman and Paul Gorden, **International Financial Accounting A Comparative Approach,** Financial Times Pitman Publishing, London, 1998, p. 5.

10- Nobes, "Harmonization of Financial reporting", in Nobes and Parker 1991, op. cit., p. 71.

11- Richard Lewis and David Pendrill, **Advanced Financial Accounting,** EL.BS with Pitman Publishing, London, 1994, p. 37.

12- Ibid, p. 36.

13- Ibid, p. 35.

14- Evans, Taylor, and Holzmann 1994, op. cit., p. 93.

١٥- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ٢٠٠٠، مرجع سابق ، ص١٨٠ .

١٦- قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ باعتماد المعايير المحاسبية المرفقة كإطار مكمل للنظام المحاسبى الموحد ، الوقائع المصرية العدد ٢١٥ تابع الصادر فى ٢٣ سبتمبر ١٩٩٦ مجلد سنة ١٩٩٦ .

١٧- قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بشأن تعديل الدليل المحاسبى ، الوقائع المصرية – العدد الرقم ٥٨ تابع (أ) فى ٢٠٠١/٣/١٤ .

١٨- قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية وتعديلات نماذج القوائم المالية لشركات المساهمة والتوصية بالأسم ، الوقائع المصرية العدد ٢٣٠ تابع الصادر في ١٢ أكتوبر ١٩٩٧ .

١٩- قرار وزير التجارة الخارجية رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ بتعديل بعض أحكام القرار ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية الصادر في ٢٠٠٢/٦/٨ والمنشور في ٢٠٠٢/٦/٩.

20- Donald E. Kieso and Jerry J. Weygandt, **Intermediate Accounting** John Wiely & Sons. Inc., New York, 1998, p. 6.

21- Nobes, "Financial reporting in North America", in Nobes and Parker 1991, op. cit., p. 100.

22- Alan Sangster, **Workbook of Accounting Standards,** Pitman Publishing, 1991, p. 1.

23- International Accounting Standards Committee, Summeries of International Accounting Standards, www. iasb, org.

٢٤- جمعية المجمع العربي للمحاسبين القانونيين ، ترجمة المعايير المحاسبية الدولية الصادرة عن لجنة المعايير المحاسبية الدولية ، عمان ، ١٩٩٩ .

25- Nobes, "Harmonization of Financial reporting" in Nobes and Parker 1991, op. cit., p. 74.

٢٦- الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين SOCPA ، معايير المحاسبة المالية ، الرياض، سنة ٢٠٠٠ .

27- International Accounting Standard 37 Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets, IASC, September 1998, paras 10, 13 and, 9 .

٢٨- جمعية المجمع العربي للمحاسبين ، ١٩٩٩ مرجع سابق الفقرتين ١٠ ، ١٣ أ ص٨٠٦ ، ٨٠٧، ٨٠٨ على التوالي .

29- IAS 37, Appendix A, p. 35.

٣٠- المعايير المحاسبية ١٩٩٦ ، مرجع سابق ص٨٢-٩٢ .

٣١- المجمع العربى للمحاسبين ١٩٩٩ مرجع سابق ص٣٠٥-٣٢٠ .

٣٢- معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل الأصول الثابتة وإهلاكاتها ص١-ص١٤ .

33- Accounting Research Bulletin 43, Inventory Pricing, Committee on Accounting Procedures, AICPA 1953, Statement 1, para. 1 .

34- IAS 2 Inventory revised 1993, IASC, London, para. 5.

35- IAS 2 Valuation and Presentation of Inventories in the Context of the Historical Cost System, IASC, London, 1975, para. 4.

36- IAS, 40. Investment Property (Summary), revised 2000, IASC, London, para. 6.

37- IASC, "Project History" (1975-2001), IASB, Oct., 2001, p. 3.

٣٨- المعايير المصرية :

* معيار رقم ٨ ضمن المعايير المحاسبية ١٩٩٦ ، ص٥٧ - ص٦١ .

* معيار رقم ٧ ضمن معايير المحاسبة المصرية ١٩٩٧ ، من ص١١٤ - ص١٢٠ .

٣٩- ترجمة معايير IAS المجمع العربى للمحاسبين ١٩٩٩ مرجع سابق من ص١٧٧ إلى ص١٨٤ .

40- SSAP 18, Accounting For Contingencies, ASB, in B. Elliott, M. Rimmington and W. Hamilton, **Advanced Accounting Practice volume 2 (ACCA)**, Longman, London, 1991, pp. 19-20.

41- IAS 37, paras. 18.a, and 20. p. 20.

٤٢- النظام المحاسبى الموحد - الجهاز المركزى للمحاسبات مراجعة ١٩٩٥ ، ص١٤٥ .

43- See.

* IAS 1, Presentation of Finacial Statements, IASC, 1997, para. 16, p. 12.

* IAS, 36, Impairment of Assets, revised 1998, IASC, London, p. 31.

* IAS 35, 36, 37, 38, revised 1998, IASC, London, p..2.

٤٤- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ٢٠٠٠ مرجع سابق ص٢٤٣ ، ص٣٥٩ .

٢ - عن القرار ٢٠٤ وعن معايير IAS's

١- مقدمة

لم تخل مراجع المحاسبة الدولية international accouting من إشارة – وكأمر منطقي – إلى وجود اختلافات محاسبية فى كل دولة وإلى الحاجة إلى موائمة وتوفيق المحاسبة بينها (١) . وليست الموائمة مطلباً مهنياً فحسب بل هى أيضاً مطلباً حيوياً لمستخدمى البيانات المالية للمنشآت ولأصحاب وإدارات المنشآت ذاتها. ولقد كان ، وكما أشرنا ، للمعهد الأمريكى للمحاسبين AICPA وأيضاً للمعهد البريطانى للمحاسبين ICAEW مهام بناءة فى هذا الخصوص يضاف إلى ذلك مهام الكيانين المهنيين المستقلين لجنة IASC (منذ سنة ١٩٧٣) واتحاد IFA (منذ سنة ١٩٧٧) وكما سيجىء . وقد بينا أن صدور قرار د. رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بتعديل الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد المنشور فى مارس ٢٠٠١ وقرار د. وزير التجارة الخارجية فى يونيو ٢٠٠ رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ وماتلاهما من قرارات من أهم الإجراءات المحاسبية الأخيرة التى قفزت بها مصر على طريق توحيد وموائمة معايير المحاسبة بالمنشآت المصرية مع المحاسبة فى دول العالم.

وقد يبدو ، للبعض ، وأن القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ هو مجرد تعديل ما فى الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد ، إلا أن الأمر – وكما أشرنا – ليس كذلك وإنما القرار هو تعديل شامل لهذا النظام من بداية القيد المحاسبى الأولى بالدفاتر وحتى إظهار تأثيره على القوائم المالية مع تعديل تلك القوائم وأيضا تعديل القواعد والمفاهيم والإجراءت المحاسبية الواجب على المنشأت التى تعمل بهذا القرار اتباعها بهدف إعداد قوائم وبيانات مالية عادلة وصادقة تتميز بالشفافية ، وتعديل أيضاً للمعايير المحاسبية التى تكمل النظام . ويمكن القول أن التعديلات التى أدخلها القرار ٢٠٤ غيرت المحاسبة التى تطبقها المنشأت فى مصر بشكل جوهرى .

ويهدف هذا الفصل عرض نبذة مختصرة عن القرار ٢٠٤ بالتركيز على أهم

القواعد وأهم الحسابات والمعايير الواردة به ، مع إشارة بإيجاز إلى معايير IAS's التى أخذت منها المعايير المصرية (المعايير المحاسبية ، ومعايير المحاسبة المصرية) والقواعد بالقرار ٢٠٤ ، وهما (المعايير والقرار) يشكلان الجزء الأكبر من «الجاب» GAAP المصرية الأهم تأثيراً على القوائم المالية للمنشأت (العامة والخاصة والمشتركة) .

٢- أهداف القرار ٢٠٤

يمكن رجوعاً إلى القرار ٢٠٤ - نصاً وروحاً - استنتاج أهداف عديدة للقرار ٢٠٤ منها مايلى :

٢-١ التوافق مع العرف المحاسبي العالمي

٢-١-١ معايير IAS's في المعايير المصرية

٢-١-١-١ المعايير المحاسبية

جاء فى التقديم بمجلد المعايير المحاسبية (باعتبارها إطاراً مكملاً للنظام المحاسبى الموحد) أن من أهدافها «إثراء الفكر والعمل المحاسبى ... وإعادة عرض المضمون وصياغة المحتوى العلمى ... للنسخة المتداولة باللغة العربية ... من معايير المحاسبة الدولية طبعة ١٩٩٢ ... بشكل أكثر سهولة مع تضمينها مايقابل هذا المحتوى من مفاهيم النظام المحاسبى الموحد .. وتحديثها .. وفقاً لنسخة معايير المحاسبة الدولية طبعة ١٩٩٦ باللغة الإنجليزية .. والعمل على تحديث تلك المعايير على ضوء مايطرأ من مستجدات على معايير المحاسبة الدولية ...» .

إذاً من الأهداف الأساسية للمعايير المحاسبية أ- إعادة عرض وصياغة معايير المحاسبة الدولية وعرضها باللغة العربية مع ب- تحديثها (باستمرار) وتضمينها أيضاً مفاهيم النظام المحاسبى الموحد. «والنسخة المتداولة» - وفقاً لما جاء بهذا التقديم - هى النسخة «الصادرة عن المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين والتى تحتوى على عشرين معياراً» فهذه النسخة إذاً هى ترجمة المعايير IAS [٢] .

٢-١-١-٢ معايير المحاسبة المصرية

كان قرار د. وزير الاقتصاد ٥٠٣ لسنة ٩٧ صريحاً للغاية إذ تطلب - فى أحوال معينة - العمل بمعايير IAS (وفقاً لما سيجىء) .

٢-١-١-٣ القرار ٢٠٤

جاء القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ليؤكد على ضرورة تطبيق ماجاء بالمعايير المحاسبية فأورد أنه « تلتزم المنشأة ... مراعاة تطبيق ماتقضى به أحكام النظام المحاسبى الموحد والمعايير المحاسبية وما استقر عليه العرف المحاسبى» [٣] ، أى أن أهداف القرار ٢٠٤ هى أن تطبق المنشأت (المساهمة) المصرية المعنية أ- النظام المحاسبى الموحد ، و ب- المعايير المحاسبية وجـ- العرف المحاسبى . ويفهم ضمنياً أن «العرف المحاسبى» المقصود هو العرف المحاسبى العالمى وليس العرف المحاسبى المحلى فى مصر لأن النظام المحاسبى الموحد هو جزء هام من هذا العرف المحلى ، وبالتالى فإن القرار لن يكرر ذكره (بالإشارة إلى العرف المحلى مرة أخرى) . ومن جهة أخرى فإن تطبيق المنشأت للمعايير المحاسبية وإن كان على مايبدو أنه عرف محلى إلا أن هذا العرف المحلى ، وكما أشرنا ، هو نسخة من المعايير التى أصدرها المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين التى هى نسخة مترجمة من معايير IAS's (بعد أن صاغ جهاز المحاسبات محتواها لجعلها أكثر سهولة) ومن ثم فالعمل بها يعنى **العمل بعرف محاسبى عالمى . وقد يؤيد هذا المعنى أن القرار ٢٠٤ - وكما سيجىء - تطلب العمل بمعايير محاسبة حددها وذكر عنوان ، أو مسمى ، المعيار المطلوب تطبيقه دون أن يذكر المجموعة التى ينتمى إليها المعيار - فهناك ثلاثة مجموعات من معايير المحاسبة تطبق المنشأت المصرية منها مجموعة أو أكثر وهى : المعايير المحاسبية / معايير المحاسبة المصرية / معايير IAS's .**

يضاف إلى هذا بأن القرار ٢٠٤ تطلب تطبيق معيار الأصول غير الملموسة وهذا المعيار لم يكن وقت نشر القرار فى مارس ٢٠٠١ ضمن المجموعتين المصريتين وإنما كان فقط ضمن مجموعة معايير IAS's - ثم صدر فى يونيو ٢٠٠٢ معيار الأصول غير الملموسة ضمن معايير المحاسبة المصرية - أى بعد مضى ١٥ شهراً من نشر القرار ٢٠٤ - مما قد يعنى أن القرار ٢٠٤ قد تطلب ، حين صدر ، تطبيق معيار الأصول غير الملموسة من مجموعة معايير IAS .

٢-١-٢ استفادة المنشأة وليس عولمة محاسبية

قد يتبادر إلى أذهان البعض أن اتفاق وموائمة المعايير المصرية (بمجموعتيها)

مع معايير المحاسبة الدولية هو عولمة محاسبية فى حين أن الأمر ليس كذلك بالضبط. ذلك أن من أهداف أى منشأة ، مصرية أو غير مصرية ، اكتساب ثقة مستخدمى بياناتها المالية وتحويل هؤلاء المستخدمين إلى عملاء دائمين لها إن لم يكونوا كذلك . ومن أهم الوسائل التى تحقق تلك الثقة وتجعل هؤلاء المستخدمين يعتمدون على القوائم المالية للمنشأت وعلى بياناتها المالية أن تكون معدة على أساس معايير IAS's المتعارف عليها عالمياً وبذلك فهى تحقق «المستوى الذى يطلبه المستخدمون على المستوى الدولى» وهو ما أشار إليه المعيار IAS رقم ١ عرض القوائم المالية Will meet the standard required by users internationaly ولكى يتم ذلك «فالمعيار IAS رقم ١ يتضمن متطلب شامل (جامع) overall requirement وهو أن القوائم المالية يجب أن تعطى عرض عادل ، وإرشاد حول كيف أن متطلب العرض العادل قد تم الوفاء به» "on how the fair presentation requirment is met" [٤] . إذاً فإن مستخدم القوائم المالية للمنشأة – التى أعدت على أساس متطلبات معايير IAS – يطمئن إلى أن تلك القوائم المالية قد أخذت فيها تلك المتطلبات وبالتالى فهى تعطى عرضاً عادلاً لنتائج أعمال المنشأة ولمركزها المالى وهى أيضاً تتميز بشفافية transparency – فتعكس تماماً حقيقة الأمور – وهو هدف آخر للمحاسبة – يفيد المنشأة لثقة مستخدمى بياناتها المالية خاصة المستخدمين الأجانب فى السوق العالمى .

٢-٢ تنمية المنشآت والاقتصاد

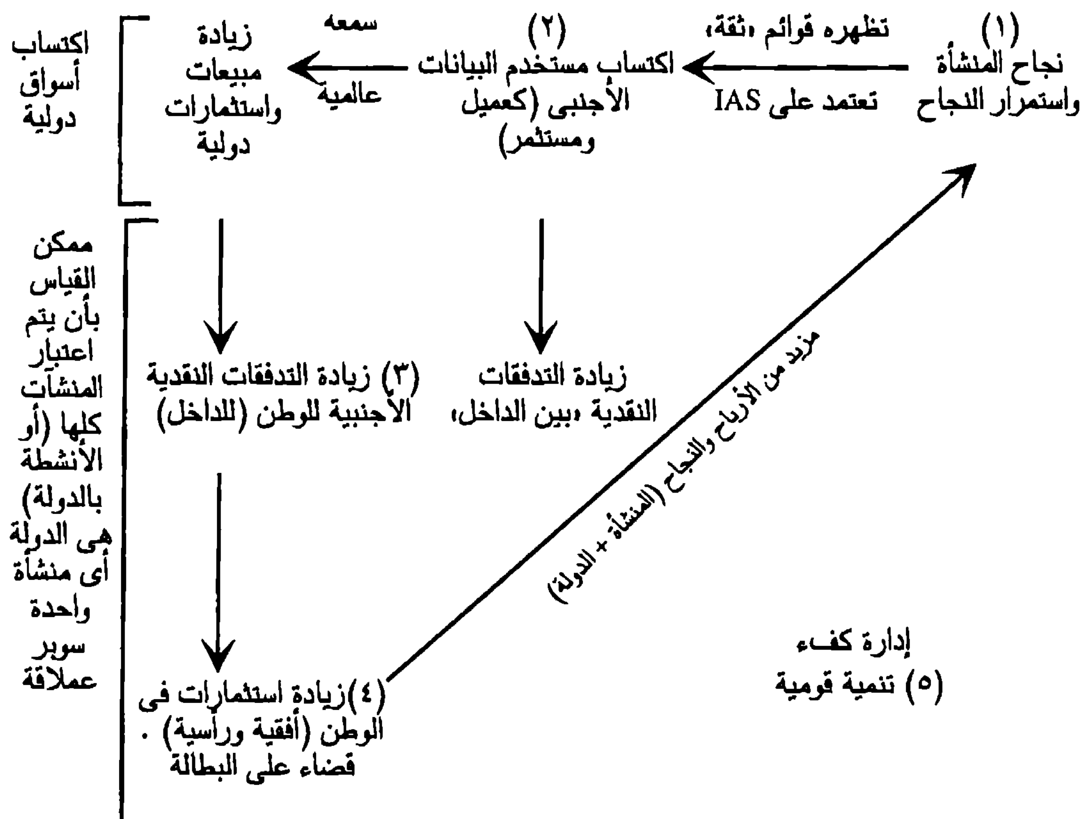
يعتمد اقتصاد كل دولة على الأنشطة المتعددة التى تؤديها المنشأت العامة والخاصة (والأفراد) فيها لإنتاج السلع والخدمات وبيعها بأرباح معقولة . وكلما نجحت هذه المنشأت وزادت من معدلات أرباحها كلما انعكس ذلك – عادة – على الدولة فازداد اقتصادها نمواً . ومن أهم المصادرالتى تزيد من موارد المنشأة (ثم الدولة) هى المصادر الخارجية أى خارج حدود الدولة وبالذات من الموارد التى تتحقق لها من مبيعاتها للدول الأخرى . وتحقق هذه المبيعات عدة أهداف منها زيادة حصيلة المنشأة (والدولة) من العملة الأجنبية (خاصة العملة الصعبة منها) . وكلما زادت موارد أو مبيعات المنشأة الخارجية أو الدولية (وانخفضت مصروفاتها أو ظلت ما أمكن على ماهى عليه أو زادت بمعدلات ضئيلة)كلما زادت الاحتمالات فى أن تصبح هذه المنشأة عملاقة أو متعددة الجنسيات MN تستطيع أن تسيطر قدر المستطاع على

جانب من السوق العالمى ، بما ينعكس داخلياً في وطنها (منشأها) على زيادة فى مبيعاتها وزيادة فى استثماراتها وهو - فى وجود إدارة كفء - يساعد على استمرار نجاح المنشأة... وهكذا تستمر تلك الدورة (نجاح وأرباح - تدفقات نقدية خارجية - مزيد من الاستثمارات - نجاح وأرباح) وفقاً للشكل رقم ١ .

شكل رقم ١

دورة الإنتاج المباع والتدفقات النقدية

للداخل (من وراء البحار) ، باستخدام قوائم IAS's



استمرار وزيادة التدفقات من الخارج للداخل أساس النجاح

تهدف المنشأت ، وكما هو معروف ، من بيع سلعها وخدماتها داخلياً (أى محلياً) تغطيه احتياجات المواطنين مع زيادة إمكانية مبيعاتها للخارج حيث تحقق مكاسب أكثر أهمية وفاعلية . ويقترح الشكل رقم١ أربعة مراحل ووجود إدارة كفء

لإتمام الدورة . ولإيضاح أهمية البيع للخارج – والعمل بمعايير IAS – يفترض الشكل أن الدولة منشأة واحدة سوبر عملاقة . فإذا تم بيع نقدى للسلع والخدمات داخل الوطن فإن معنى ذلك أن البيع والشراء «داخلى» أى بين إدارات هذه المنشأة الواحدة السوبر عملاقة وبين بعضها ، وبالتالى فإنه لم «يدخل» لها إيراد من الغير أى من خارج الوطن وهذا الإيراد من الخارج يتمثل فى تدفقات نقدية من منشآت وأفراد– ويهم أيضا أن يكون هم أجانب وقد يتم هذا التدفق من مواطنيها خارج الوطن (بعملة أجنبية) . وتعتبر التدفقات النقدية من الخارج للداخل فى ظل منشأة واحدة (سوبر عملاقة) تمثل الوطن ككل هى التدفقات النقدية الأكثر فاعلية والأكثر تأثيراً لتنمية وتحسين الاقتصاد الوطنى ، من التدفقات النقدية «بين الداخل» التى قد تمثل كثيراً إنتاج يتم استهلاكه (وجائز تصدير جزء منه) . كما أن القاعدة المتعارف عليها أن الإيراد الداخلى – المتمثل فى إيراد تم جلبه من بيع سلعه أو خدمة لإدارة أخرى أو أفراد فى ذات المنشأة الواحدة (السوبر عملاقة) – قد لايعتبر أحياناً إيراداً – بالمعنى المتعارف عليه للإيراد بالنسبة لهذه المنشأة الواحدة وفقاً لما أقره النظام المحاسبى الموحد ويتفق كثيراً مع معيار IAS الإيراد من أن المنشأة لاتربح من نفسها [٥] ، خاصة وأن التدفقات النقدية من الخارج بعملة أجنبية (وصعبة) تفيد المنشأة ثم الدولة وحتى أمريكا وغيرها تستفيد من الحصول على عملتها من خارجها. وعلى النقيض من ذلك فالتدفقات النقدية «بين الداخل» محدودة بأحجام النشاط الداخلى بعكس التدفقات من الخارج للداخل . فمثلاً التدفقات النقدية للدول المصدرة للبترول تأتى لها من الدول المشترية (للبترول) أى الدول المستوردة لهذا النفط وهى معظم دول العالم مما يجعل هذا السوق غير محدود لاستمرار الطلب على هذه السلعة . ويوضح الشكل رقم ١ أن الدورة لاتكتمل إلا بتوافر عدد من العوامل من أهمها اكتساب ثقة العميل أو المستثمر «الراغب» (خاصة الأجنبى) فى البيانات المالية للمنشآت وفى سلعها وخدماتها ولذلك فإن اكتساب تلك الثقة واكتساب العميل أو المستثمر «الراغب فى التعامل» هى مرحلة أساسية فى هذه الدورة (مرحلة ٢) يعتمد فيها أيضاً على معايير IAS . ويؤكد زابيهولا ريزاى Zabihollah Rezaee على أهمية اكتساب ثقة المساهمين فى أسواق المال Capital markets شاملاً ذلك المستثمرين والدائنين وإن ذلك لايتم إلا إذا لم يكن بالقوائم المالية غش Fraud باعتبار أن الغش يمثل تهديداً جاداً (خطيراً) لهذه الثقة a serious threat to this confidence [٦] .

وتؤدى زيادة مبيعات المنشأت من وراء البحار (أى من خارج الوطن إلى داخله) إلى انتعاش الاقتصاد الوطنى بما يساعد فى القضاء على البطالة فى المرحلتين ٣ ، ٤ ويوضح الشكل رقم ١ أن اكتمال دوره الإنتاج والمباع والتدفقات النقدية يتطلب وجود كفاءة إدارية عالية المستوى ومتميزة.

٢-٣ تحقيق المعادلة الصعبة وأهمية البيانات

من المتفق عليه أن كل منشأة تسعى إلى تحقيق المعادلة الصعبة حتى تطمئن على استمرارية نجاحها .

٢-٣-١ الصعوبة في المعادلة

من المتعارف عليه أنه لايمكن لأى منشأة أن تحقق أهدافها بكفاءة إلا بالتخطيط السليم - الذى يعتمد أساساً على دراسات الأسواق وإمكانيات الإنتاج وتوقعات المستقبل فى كل شىء وعلى الأخص فى التكنولوجيا والتمويل - والتنفيذ الصحيح لتلك الخطط الموضوعة . ولهذا فإن هناك مفاهيم محاسبية عديدة ترتبط بالخطة وبتنفيذها حسب إمكانيات المنشأة واحتياجات السوق مثل مفهوم الـ JIT [٧] (چيت) - الذى أوجده اليابانيون - والمفهوم عن العلاقة بين التكلفة والحجم والأرباح Cost - Volume - Profit إذ أنه بموجب هذين المفهومين ينبغى أن تتميز السلعة (أو الخدمة) بالجودة العالمية global quality وليس مجرد جودة عالية وأن تكون تكلفة إنتاجها وبيعها فى أقل مستوى ممكن ومن ثم ، وكما يصف ذلك المعيار IAS ٣٧ (المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة) يجب أن تكون تقديرات المصروفات هى الأحسن best estimate كما أعطى المعيار IAS مثالاً يتضمن عن أيضاً أهمية حسن تقدير المبيعات ومعدلات الصيانة المرتبطة بحجم البيع[٨] . وعلى أساس من ذلك يمكن القول أن المعادلة الصعبة هى إيجاد التوازن بين أحسن (أو أقل) تكلفة (وسعر بيع) للسلعة أو الخدمة وبين الجودة العالمية لها :

جودة عالمية للسلعة (أو الخدمة) المنتجة



يحقق

بسعر بيع مناسب (منخفض لأقل حد ممكن) ← سوقاً عالمية

فالمتعارف عليه أنه كلما ارتفعت جودة إنتاج السلعة (أو الخدمة) ووصلت إلى

المستوى العالمى كلما ارتفعت معها تكلفة إنتاجها - وبالتالى سعر بيعها - أى أن التناسب عادة بين الجودة والتكلفة هو تناسب طردى . فمن الصعوبة أن تعدل المنشأة من هذا التناسب بأن تنتج سلعة بالجودة العالمية وتضغط تكلفتها بحيث لاترتفع أى تتحكم فى التكلفة Cost Control وعلى الأخص التكلفة المترتبة على إدارة جودة الإنتاج quality control. إذاً فالمنشأة عليها أن توازن بين متضادين جودة عالمية وسعر بيع متحكم فيه . وتؤكد معايير IAS's على تلك المسألة فمثلاً معيار IAS المخزون يتطلب التحكم فى كثير من بنود تكاليف الإنتاج وإلا يكون هناك ضياع waste أو انفاق غير عادى abnormal [٩] (مع التدقيق فى حساب وتحديد بنود تكاليف الإنتاج) .

أى أنه يمكن أن تتحقق المنافسة الفعالة فى السوق العالمية للسلعة (أو الخدمة) المنتجة فى ظل وجود منافسة عالمية شرسة : بتحقيق المعادلة الصعبة تطبيقاً لمعايير محاسبة متعارف عليها مثل معايير (IAS) وذلك بتحقق عدد من الإشتراطات منها :

أ - إنتاج وبيع سلعة (أو خدمة) بمستوى الجودة العالمية .

ب- خفض تكلفة إنتاج Cutdown cost السلعة أو الخدمة إلى الحد الأدنى لها - rock bottom (مع المحافظة على الجودة العالمية لها) . ومن الأمثلة فى الحياة العملية على هذا الخفض ماقامت به - فى الثمانينات من القرن الماضى- شركة «جنرال ديناميكس» الأمريكية - التى كانت تنتج أنذاك الطائرة ف-١٦ F-16[١٠] (ثم تولت بعد ذلك شركة «لوكين مارتن» إنتاجها)[١١] . التى تتميز بقدرات فائقة وإمكانيات غير قابلة - حتى الآن - للمنافسة (بشكل مقبول) وجدت إصراراً من اليابانيين على الدخول معها كمنتج مشارك co-producer فعهدت إلى ثلاثة محاسبين بإعادة دراسة وتعديل نظام محاسبة التكاليف بها حتى تتمكن من خفض تكلفة إنتاج ثم بيع هذه الطائرة وتمنع بذلك أو تقلل من رغبة اليابانيين ومن استمرار محاولاتهم المذكورة (فى عهد الرئيس بوش الأب الذى كان قاب قوسين أو أدنى من الموافقة على التعاون الدولى فى هذا المجال مع اليابان) .

جـ- بيع السلعة (أو الخدمة) المنتجة مقدماً وقبل الإنتاج أى التحول من الإنتاج الكبير mass production إلى الإنتاج الطلبى by demand (استخدام مفهوم الـ JIT المشار إليه) مع ملاحظة أن البيع قبل الانتاج أو بعده ينبغى أن يرتبط بتحصيل المباع .

د- التأكيد على وجود وحسن أداء إدارة مراقبة جودة الإنتاج مع مراقبة الانخفاض في معدلات تكلفة الإنتاج ومن ذلك - وكما هو معمول به في الـ JIT - مثلاً : جميع عوامل الإنتاج وكذا المنتجات بالجودة العالمية /معدل العيوب والتلف والعجز غير الطبيعي = صفر/ الإنتاج التام مباع ومخزونه = صفر/التعاون التام بين المشترى أو المستورد (اليابانى) وبين البائع أو المورد (الأمريكى) وكأنهما شريكان .

هـ- إدارة عامة للمنشأة وإدارة تسويق بكفاءة عالمية .

د- وقبل كل ذلك يجب أن تكون السلعة أو الخدمة مطلوبة في السوق العالمى .

وقد أورد «جلوتير واندرداون» بعضاً من الاشتراطات والمقومات السابقة ، كما تناولت المعايير المصرية (وكذا القرار ٢٠٤) ومعايير IAS جانباً كبيراً منها .

٢-٣-٢ البيانات المضللة مسئولية المراجع

٢-٣-٢-١ عدم الشفافية قد تؤدي للإفلاس

تبين في النصف الأول من العام الميلادى ٢٠٠٢ بأمريكا أن أكثر من شركة أمريكية عملاقة قد اتخذت اجراءات إعلان إفلاسها bankruptcy ومن هذه الشركات شركة «وورلد كوم World Com» للاتصالات وشركة «إنجرون Engron» للطاقة . وقد بينت تصريحات بعض المسئولين الأمريكيين (١٢) أن من أسباب اتخاذ تلك الشركات إجراءات إعلان إفلاسها : وجود أخطاء محاسبية وتلاعب بالدفاتر المحاسبية بلغ ما أمكن حصره منها في الشركة الأولى - ورغم أن الحصر والتحقيق لم يكن قد تم الانتهاء منهما عند إصدار هذه التصريحات - سبعة بليون دولار أمريكى . ومن ضمن المسئولين فيما يتعلق بالشركة الأولى الخاضعين للتحقيق مراقب حساباتها وهو الشهير أرثر أندرسون الذى يبدو وأنه لم يكتشف التلاعب وكان في إمكانه ذلك . ويرتبط بذلك أنه تبين أن أنظمة الكمبيوتر لإحدى الشركات الأوروبية - والمرجح أن هناك شركات أخرى - لم يكن محكماً مما دعى كبيره مدققى الحسابات في الاتحاد الأوربى EU إلى التصريح بأنه يمكن «لأى شخص أن يغير أى رقم في الدفاتر دون التمكن من تتبعه» (١٣) !

ولأن بورصة الأوراق المالية حساسة تجاه أى اهتزازات في الأنشطة المالية

للمنشأت وتجاه الظروف الاقتصادية والسياسية بشكل عام فإن بورصة الأوراق المالية بأمريكا وفى معظم دول العالم شهدت انخفاضات حادة فى مؤشراتها المالية (مثل داوجونز Dow Jones ونازداك ,Nazdaq بنيويورك ، ونيكاى Nikkei طوكيو) .

وقد اتخذ الرئيس الأمريكى فى مواجهة أزمة الشركتين الأمريكيتين المشار إليهما وفى محاولة لتلافى وقوع تلاعب مماثل فى المستقبل عدداً من الإجراءات الهامة مثل الموافقة على مشروع قانون أمريكى جديد يحجم من سلطات مراقبى الحسابات والمديرين الماليين (بالشركات) ومن ذلك مثلاً إنشاء لجنة جديدة للإشراف على المحاسبة بالشركات وعدم جواز تعيين مراقب حسابات المنشأة مستشاراً لها وتغليظ عقوبة الغش والتلاعب وزيادة مدة سجن المخالفين إلى ٢٠ سنة وأن يقوم المسئولون بالشركات بحلف اليمين على صحة بيانات التقرير المالى(١٤) .

ويرتبط بذلك أن مكتب المحاسبة العالمى KPMG خضع هو الأخر للتحقيق معه (١٥) فى شأن إخفاء بيانات والمبالغة فى حساب إيرادات شركة زيروكس Zerox العالمية الشهيرة بحوالى ٦ بليون دولار فى السنوات ١٩٩٧-٢٠٠٢ انعكست على زيادة غير حقيقية فى رقم الأعمال والأرباح .

٢-٤ رفع كفاءة الأداء المحاسبى

يترتب عل العمل بالقرار ٢٠٤ - وبمعايير المحاسبة التى تطلب القرار تطبيقها والتى لم يتطلب تطبيقها- رفع كفاءة الأداء المحاسبى فى المنشأت المصرية وبالتالى زيادة الإنتاجية المحاسبية المصرية وزيادة التعامل ، على أساس متعارف عليه ، مع المنشأت فى دول العالم المختلفة .

٣ - مبادىء واتجاهات محاسبية عالمية بالقرار ٢٠٤

٣-١ القواعد بالقرار ضمن "جاب" المصرية

تشكل قواعد المحاسبة التى أوردها القرار ٢٠٤ جانباً هاماً من مبادىء وممارسات المحاسبة المصرية المتعارف عليها أو المقبولة (جاب GAAP) التى تعمل بها المنشأت فى مصر . ويمكن أن يتضمن الإطار العام لـ«جاب» المصرية مايلى :

١- القرار ٢٠٤
٢- النظام المحاسبى الموحد
٣- المعايير المحاسبية

صدرت تلك المعايير عن الجهاز المركزى للمحاسبات وتسرى على منشآت مساهمة (وغيرها) محددة .

٤- معايير المحاسبة المصرية

صدرت عن وزارة التجارة الخارجية (وقبلها وزارة الاقتصاد) وتسرى على المنشآت المساهمة والتوصية بالأسهم .

٥- قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ٩٢ .

٦- قانون الشركات المساهمة ١٥٩ لسنة ١٩٨١ .

٧- قانون النقد الأجنبى والاستثمار (٢٣٠) وقانون سوق المال ٩٥ لسنة ٩٢ وقوانين الضرائب .

٨ – قانون جهاز المحاسبات ١٤٤ لسنة ٨٨ وتعديلاته ق ١٥٧ لسنة ١٩٩٨، ودستور مهنة المحاسبة (لسنة ١٩٥٨) وكل قانون له تأثير على بنود القوائم المالية .

ويمكن إضافة المعايير التى تعدها الكيانات المهنية – لكى تعتمد من السلطة المختصة – مثل مايعده (كمعايير أولية) المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين وجمعية المحاسبين والمراجعين المصرية .

٣-٢ القيمة السوقية أصبحت أساساً فى الإثبات

٣-٢-١ التعامل نقدا لتحديد القيمة السوقية والربح

عندما بدأ قدماء المصريين – كما جاء فيما تقدم – «المحاسبة والمراجعة»

كانت المعاملات التجارية تعتمد – فى جانب كبير منها – على المقايضة ويظهور العملة currency – قبل الميلاد بسنوات – تغيرت «وحدة الإثبات» بالدفاتر المحاسبية . وكانت بنود التكاليف أو المصروفات أنذاك محدودة للغاية ولم يتم التعامل بالائتمان – أو كانت المعاملات به نادرة للغاية – وكان الاعتماد أساساً على النقدية Cash (ولم تكن هناك بنوك بالمعنى المفهوم عنها) – فالتاجر وهو يعمل عادة وبمفرده – يمتلك مثلاً بعملة ذلك الزمن ماقد يوازى ١٠ آلاف جنيه بعملة اليوم اشترى بها عدد من رؤوس الماشية ثم باعها وأصبح لديه مبلغاً نقدياً (لأن ثمن الماشية يدفع عادة نقداً) يوازى بسعر اليوم ١٢ ألف جنيه أى أنه ربح مايوازى ٢٠٠٠جـ (بسعر اليوم) أى ربح قيمة الفرق بين رصيدى النقدية أول المدة (١٠ آلاف جنيه

بعملة اليوم) والنقدية آخر المدة (١٢ ألف جنية بعملة اليوم) . وعادة فإن تكلفة شراء هذه الماشية كانت تتساوى - ولو بعد عدة أسابيع- مع قيمتها السوقية market value أى أن الارتفاع فى الأسعار كان محدوداً للغاية (أو منعدماً) . وقد أخذ القرار ٢٠٤ بتلك المفاهيم عندما تطلب العمل بمعايير محاسبة معينة مثل معيار المخزون ومعيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

٣-٢-٢ تضخم الأعمال ومؤثرات استحدثت على الربح

ومع التحول الذى طرأ على العمليات التجارية والاتجاه إلى العمل بسياسات الإئتمان وزيادة معدلات الاقتراض خاصة فى القرن ١٨ ومابعده ظهرت بنوداً كثيرة للتكاليف لم تكن معروفة - فى أول الأمر - مثل تكاليف الائتمان والاقتراض وفوائد البنوك .. الخ وتضخمت أحجام المنشأت وظهرت لها أشكال قانونية أخرى كظهور منشأت التوصية بالأسهم والمساهمة ، وأصبح العمل بمفهوم تحديد الربح (أو الخسارة) السابق الإشارة إليه - على أساس الفرق بين رصيدى النقدية أول وأخر المدة - غير ممكن . ولذلك فقد استعاض المحاسبون عن حساب الفرق بين رصيدى أول وأخر المدة من النقدية لتحديد ربح عملية أو عمليات ما بتحديد دقيق لتكاليف وإيرادات المنشأة التى حدثت خلال سنة ١٢ شهر - ٣٦٥ أو ٣٦٦ يوماً . حيث يفترض فى نهاية الـ١٢ شهر أن المنشأة قد توقفت عن العمل (لكنها لم تصف) لكى تحسب قيمتها الصافية net worth ويتم ذلك عادة بمعرفة قيمتها السوقية أو وكما يقول «هارى جونسون Harry Johnson وأوستين ويتمان Austin Whittman» .

«ماهى قيمة المنشأة... how much the business is worth...» خاصة وأن قيمة المنشأة ترتفع بزيادة الأموال funds increase فيها [١٦] .

وبالقطع فإن عملية تحديد تكاليف وإيرادات المنشأة عن سنة مالية (١٢ شهر) ثم تحديد ربحها أو خسارتها لاتتسم بذات الدقة البالغة كعملية حساب الفرق بين رصيدى النقدية فى أول وأخر المدة لتحديد هذه البنود (تكاليف وإيرادات وأرباح أو خسائر) . ونفس الشيء ينصرف إلى تحديد القيمة الصافية للمنشأة . فعمليات الائتمان والقروض والتكاليف بصفة عامة التى لم تسددها المنشأة بعد وبكاملها لمستحقيها وكذا عمليات البيع غير المحصلة بكاملها - ناهيك عن زيادة أعدادها وتضخم قيمتها إلى آلاف الملايين من الجنيهات - ما اتفق على تسميته بعدم التأكيد uncertainity لقيمة

الذى سيسدد أو سيحصل أى لقيمة التكاليف ولقيمة الإيرادات وبالتالى عدم تحديدهما تحديداً قاطعاً وهو ماحدى إلى صدور معايير محاسبة يتفق عليها ويتحدد بموجبها مايجب اعتباره تكلفه أو إيراد وحجمه والتاريخ الذى يمكن أن يثبت فيه .

وقد أخذ القرار بهذه المفاهيم فى معايير محاسبة تطلب العمل بها (وفقاً لما سيجىء) .

٣-٢-٢-١ تأثير يوم واحد عمل على الربح (أو الخسارة)

وبسبب هذا التعقد والتضخم - وغيره كثير - أصبحت قيمة تكلفة أو إيراد يوم عمل واحد تمثل كثيرا حجماً للأعمال لايستهان به قد يغير نتيجة أعمال المنشأة من ربح إلى خسارة أو العكس كما يؤثر على القيمة الصافية لها . ولذلك نجد أن معيار IAS رقم ١ «عرض القوائم المالية» أشار إلى أهمية وجود اختلاف جوهرى فى نتيجة أعمال المنشأة أو مركزها المالى كنتيجة لتأثير حركة المعاملات المالية ليوم عمل واحد أو يومين «... تفضل بعض المنشآت مثلاً أن تعد تقريرهاعن فترة ٥٢ أسبوع لأسباب عملية . وهذا المعيار لايمنع من العمل بتلك الممارسة طالما أن القوائم المالية المعدة كنتيجة لذلك من غير المحتمل أن تكون مختلفة اختلافاً بيناً عن تلك التى يتم إعدادها عن سنة واحدة Some interprises prefer to report, for example, for a 52 week period for practical reasons. This Standard does not preclude this parctice as the resulting financial statements are unlikely to be materially different to those that would be presented for one year» [١٧] .

ومن الواضح أن المعيار IAS رقم ١ يهتم باختلاف طول الفترة المالية حتى وإن كان الفرق فى طول المدة هو يوماً واحداً أو يومين (٥٢ أسبوعاً = ٣٦٤يوماً ، وسنة ١٢شهر = ٣٦٥يوماً أو ٣٦٦يوماً) وقد تناول معيار المحاسبة المصرية - رقم(١) المعدل ، المقابل لهذا المعيار IAS ، أيضاً مسألة طول السنة المالية ثم بدايتها ونهايتها وتعديلها - **ولكنه لم يورد مانص عليه المعيار** IAS رقم (١) «... يجوز إطالة السنة المالية الأولى للمنشأة ... وفى حالة تعديل بداية السنة المالية أو نهايتها..»[١٨] .

وقد يكون السبب فى عدم إيراد ذات النص أن العرف فى مصر جرى على حساب السنة المالية ١٢شهراً وليس ٥٢ أسبوعاً كما يحدث أحيانا فى بعض المنشآت خارج مصر. ومن المتفق عليه أن الفترة المالية - طالت أو قصرت - فإزداد فيها إجمالى العمليات المالية المثبتة دفترياً أو نقص - ليست هى وحدها التى تؤثر على

نتائج الأعمال والمراكز المالية بل هناك عوامل أخرى مؤثرة كضخامة العمليات المالية ومنها ما يحدث من داخل المنشأة – أو من خارجها – فمن العوامل المحاسبية مثلاً استخدام قاعدة محاسبية متعارف عليها بدلاً من أخرى متعارف عليها ومقبولة أيضاً – فتستخدم المنشأة س مثلاً طريقة فيفو FIFO وتستخدم المنشأة ص طريقة ليفو LIFO لتحمل الخامات المستخدمة على تكاليف الإنتاج ومن ثم فإن النتائج المالية لـ س تختلف عن ص (ولنا عودة للطريقتين المتعارف عليهما فى إثبات المخزون وفقاً للمتعارف عليه عالمياً – والقرار ٢٠٤ – فى فصل تكاليف الإنتاج وتقييمه) .

ومما يؤثر على نتائج الأعمال والمراكز المالية للمنشآت أيضاً عدم استخدام معايير المحاسبة المتعارف عليها ، إذ نجد مثلاً أن قطاع الائتمان والقروض فى أمريكا – فى سنة مالية تقريباً عند اقتراب انتهاء القرن الماضى قد خسر – من تمويل المنشآت الصناعية التجارية ، خاصة الصغيرة والمتوسط منها ، نحو ٣٠٠ بليون دولار أمريكى ونتيجة اتباع تلك المنشآت فى إعداد قوائمها المالية التعليمات التى فرضتها الحكومة Regularity Accounting Principles RAP بأن يتم تحميل خسائر عمليات الائتمان على عدد من السنوات بدلاً من إتباع GAAP والتى تقضى بأن تحمل خسارة العملية الائتمانية على السنة التى وقعت فيها . ذلك أن تأثير RAP لم يظهر فى وقته وإنما ظهر بعد عدة سنوات حيث وقعت تلك الخسارة الجسيمة مرة واحدة (١٩) .

٣-٢-٣ العمل بسعر السوق ، مطلب جوهرى

وترتيباً على ماتقدم وبملاحظة فقرة ٣ – ٢ – ١ فإن القيمة الصافية العادلة للمنشأة – ليست هى قيمتها الدفترية فحسب وإنما يجب قياس تلك القيمة على القيمة السوقية ، وبالتالى فإن بنود القوائم المالية المثبتة بالقيم الدفترية يجب – وكما سيجىء– أن تكون قريبة قدر الإمكان من قيمتها السوقية ، وهو ما أخذت به معايير المحاسبة والقرار ٢٠٤ .

٣-٢-٣-١ القرار ٢٠٤ والمعايير المصرية تطبق المفهوم

أخذ القرار ٢٠٤ وبصفة عامة المعايير المصرية (المجموعتين) بهذا الاتجاه المحاسبى . إذ أوجب القرار ٢٠٤ مثلاً العمل بمعيار المخزون الذى – فى مجموعات معايير المحاسبة الثلاثة – يتطلب إثبات المخزون بقيمة صافى البيع أن كانت تقل أو

تزيد ، جوهرياً ، عن تكلفته الدفترية وبالمثل فإن معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها رقم ١٠ (المعدل) – وكما سيجىء – يأخذ بالقيمة السوقية إن كانت تختلف جوهرياً عن القيمة الدفترية للبند . هذا بالإضافة إلى أن قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ تطلب ، وكما أشرنا ، أن تعمل المنشآت بمعايير IAS التى لم تصدر معايير محاسبة مصرية تقابلها .

٣-٣ مفهوم الحيطة والحذر

٣-٣-١ معناه

من المعروف أن مفهوم الحيطة والحذر Prudence/Conservatism هو واحد من المفاهيم المحاسبية الهامة التى تعتمد عليها المنشأة فى إعداد قوائمها المالية . ويقوم هذا المفهوم على أن المحاسب يأخذ فى إعداده للقوائم المالية «النظرة المتشائمة» pessimistic فالربح المنظور لكنه لم يتحقق بالبيع أو إتمام العملية رغم أن احتمال تحققه مرجح لايأخذه المحاسب فى حسابه فى حين أن الخسارة التى يحتمل أن تتحقق – رغم أن احتمال تحقق الحدث احتمال متوسط – يتم أخذها فى الحسبان (لاحظ المحتمل(١) ، والمحتمل(٢) – قائمة الترجمة) ويقول الأمريكيان «كارل ل مور Carl L. Moore ، وروبرت ك جاديك Robert. K. Jaedicke» بأن على المحاسب أن «يأخذ موقف الحيطة والحذر Conservatism Position فالإيرادات بصفة عامة لايتم إثباتها على أساس زيادة القيمة التى يمكن أن تحدث من منتجات أو بضائع لم تبع بعد، وحتى إن أمكن تبيان أن البنود المعنية يمكن بيعها بأسعار السوق الجارية (الحالية) التى تزيد على تكلفتها . ومبادىء تقييم الأصول بالتكلفة وإثبات الإيراد فقط عندما يتم البيع يتمشيان معاً. ومن جهة أخرى فإن الخسائر قد يتم إثباتها عندما تنخفض أسعار السوق عن التكلفة ... the accountant takes a conservative position. Revenue is generally not recognized by recording value increases that may take place on unsolde products or merchandise, even if it can be demonstrated that the items in question can be sold at the current market prices in excess of their cost. The principles of valuing assets at cost and recognizing revenue only when the sale is made go hand in hand. On the other hand, losses may be recorded when market prices decline below costs... » (٢٠) .

ومن الواضح أن الكاتبين : أ– يربطان مفهوم الحيطة والحذر بمفهوم تقييم الأصل وأنه ب– لايتم إثبات أى إيراد (أو ربح) طالما أن عملية بيع الأصل لم تتم بعد

وأن جـ- الخسائر قد may يتم إثباتها (ولناعودة لمسألة إثبات إيرادات) . ويقول الكاتبان أن الخسائر قد may تثبت بما قد يعنى أن تلك الخسائر قد تثبت وقد لاتثبت أى أنها مسألة جوازيه وهو مايحتاج إلى إيضاح ، **لأن إثبات الخسائر المرئية ولم تتحقق بعد (أى أن السلعة لم تبع ولم تحصل قيمتها بعد) هو جوهر مفهوم الحيطة والحذر حيث ينبغى حينئذ أن تحمل هذه الخسائر على حسابات النتيجة .**

وفى توضيح البريطانى روس ماكنمارا Ross MacNamara لمفهوم الحيطة والحذر (Prudence) يذكر أنه يشمل جزئين: الأول :

«التقرير بأقل تقييم للإيراد وللأصول وأكبر تقييم للالتزامات وللمصروفات وذلك عندما يكون هناك أكثر من تقييم (واحد) The lowest valuation of revenue and assets and the highest value for liabilities and expenses should be reported where there are differing valuation" .

«فمثلاً إذا تراوح تقدير الديون الرديئة بين ١٥ ألف ، ١٠ ألف دولار فأى منهما يمثل الرقم الحقيقى العادل ؟ إذاً يؤخذ الـ ١٥ ألف دولار» والجزء الثانى من مفوم الحيطة والحذر فى نظر «ماكنمارا» هو «ضرورة» تضمين الحسابات الختامية مخصصات كاملة فوراً لجميع الخسائر المتوقعة وألا يتم حساب الإيرادات (وأخذها فى الاعتبار) إلا عندما تتحقق The financial accounts must make full provision for all expected losses immediately and not anticipate revenuse until they are realised» (٢١) .

ويوضح «ماكنمارا» أن مبلغ الديون الرديئة الذى يجب أن يكون له مخصص - فى المثال الذى أورده - هو ١٥ ألف دولار على اعتبار أنه أعلى تقديرين للديون الرديئة .

وينتقد الأمريكيان «كيسو وويجانت» مسألة ربط مفهوم الحيطة والحذر بالتقييم.

«مفاهيم قليلة فى المحاسبة يتم فهمها خطأ مثل القيد (الالتزام) الذى يضعه مفهوم الحيطة والحذر . ويعنى مفهوم الحيطة والحذر أنه عندما يكون هناك شك ، فإنه يتم اختيار الحل الذى يكون فيه إظهار الأصول والدخل بأكثر من قيمتها الحقيقية هو الاحتمال الأقل . ولاحظ أنه لايوجد فى مفهوم الحيطة والحذر مايدفع بإلحاح إلى إظهار صافى الأصول أو صافى الدخل بأقل من قيمتها الحقيقية . ولسوء الحظ فإن البعض فسر هذا (المعنى) على أنه يعنى مجرد ذلك . كل مايفعله (مفهوم) الحيطة والحذر ، إن تم تطبيقه بطريقة صحيحة ، هو أن يعطى فى الحالات الصعبة إرشاداً

معقولاً جداً ... ومن الأمثلة على مفهوم الحيط والحذر فى المحاسبة هو استخدام مدخل (اقتراب) التكلفة أو السوق أيهما أقل لتقييم المخزون وأن القاعدة التى يعمل بها هى التى تأخذ اثبات الخسائر الصافية التى ستحدث ... (فإذا) كانت المسألة محل شك فإنه من المستحسن أن تقلل من قيمة صافى الدخل ومن قيمة صافى الأصول . وبالطبع إذا لم يكن هناك شك فإنه لاتوجد حاجة لاستخدام هذا القيد (المفهوم) Few conventions in accounting are as misunderstood as the constraint of conservatism. Conservatism means when in doubt choose the solution that will be least likely to overstate assets and income. Note that there is nothing in the conservatism convention urging that net assets or net income be understated. Unfortunately it has been interpreted by some to mean just that. All that conservatism does, properly applied, is provide a very reasonable guide in difficult situations... Examples of conservalism in accounting are the use of the lower of cost or market approach in valuing inventories and the rule that accrued net losses should be recognized... If the issue is in doubt, it is better to understate net income and net assets. Of course, if there is no doubt, there is no need to apply this constraint، (٢٢) .

إذاً يؤكد الكاتبان ، على ماهو متعارف عليه دولياً ، من أنه يتم العمل بمفهوم الحيطة والحذر عندما أ- يوجد شك فى بند معين (كقيمة الديون غير الجيدة أو الرديئة..) وحينئذ يتم ب- تحديد المبلغ (أو الحل) لمواجهة الخسارة فى هذا البند المشكوك فيه على أساس أنه أقل الاحتمالات التى تؤدى إلى إظهار صافى الدخل وصافى الأصول (الأصول - الالتزامات) بأكثر من حقيقتهما جـ- ولايعنى مفهوم الحيطة والحذر أن تظهر صافى الأصول أو صافى الدخل بأقل من قيمتهما الحقيقية . د- إن هناك تفسير خاطىء لمفهوم الحيطة والحذر على أنه لايعنى إلا إظهار صافى الأصول أو صافى الدخل بأقل من قيمتهما الحقيقية understated .

ويقول الكاتبان أنه من الغريب أن بعض المحاسبين فى تطبيقهم لمفهوم الحيطة والحذر يظهرون صافى الأصول أو صافى الدخل بأقل من قيمتها الحقيقية (ورد فى د أعلاه) وقد يكون ذلك إذا كانت هناك أكثر من قيمة متاحة لصافى الأصول ، وصافى الدخل فإنه - وكما ذكر ماكنمارا فيما تقدم - فإنه يتم اختيار القيمة الأقل . وهذه القيمة الأقل ليست هى قيمة تقل عن الحقيقة لأن القيمة التقديرية للدين فى المثال المتقدم مثلاً تراوحت بين ١٥ ألف دولار ، ١٠ آلاف دولار . فالقيمتان تقديريتان

وصحيحتان ولكن على المحاسب أن يعمل بالأحوط فيختار مايؤدى إلى إظهار أقل قيمة لصافى الأصول أو أقل قيمة لصافى الدخل وهى فى المثال ١٥ ألف دولار (أى المبلغ الأكبر للمخصص الذى يعطى قيمة أقل لصافى الدخل) . وهذا هو نفس الاتجاه لتقييم المخزون أخر المدة بالتكلفة أو السوق «أيهما أقل» (حتى تظهر صافى الأصول بأقل قيمة لها وليس بأعلى تقدير لها) . ونفس الشيء بالنسبة للإيراد فالمحاسب لايأخذ أى مبلغ حتى يصبح الايراد محققاً بالفعل (أى أن التخفيض هنا ١٠٠ ٪ من القيمة المنظورة) .

والملاحظ أن كل هذه الأحوال تمثل ولاشك تخفيضا فى قيمة صافى الدخل وصافى الأصول إلى أقل حد ممكن . وبكلمات أخرى فإن مايعترض عليه «كيسو» «وونجانت» – من أن البعض فى مسألة الحيطة والحذر يسعى فقط ومباشرة إلى خفض صافى الربح أو صافى الأصول إلى أقل من حقيقتهما ، هى مسألة ليست كذلك بالضبط لأن المحاسب يختار من بين قيمتين أو أكثر ، للبند القيمة التى تؤدى إلى إظهار صافى الأصول أو صافى الدخل بأقل قيمة «حقيقية» لهما وهو «الأحوطة» (كما إذا تم تقييم المنصرف من المخزون – إما بفيفو أو ليفو فالطريقتين متعارف عليهما والطريقتين حقيقيتين وصحيحتين ولكن استخدام الطريقة الثانية عند ارتفاع الأسعار يظهر مجمل ربح أقل نتيجة تحميل تكلفة الإنتاج بقيمة الخامات بالسعر الأخير الأعلى) .

ويذكر البريطانيان «جونسون ويتام» عن مفهوم الحيطة والحذر أن :

«المحاسب يأخذ النظرة المتشائمة فلا يأخذ فى حسابه الأرباح المتوقعة وأن يكون مخصصاً لجميع الخسائر سواء الفعلية أو المتوقعة an accountant should take the pessimist's view. He should never anticipate profits and should make provision for all losses whether actual or anticipated» [٢٣] .

والخسائر الفعلية أمرها واضح أما المتوقعة أى التى لم تحدث بعد فهى «لب» مفهوم الحيطة والحذر الذى يتطلب أخذ النفقات أو الخسائر المنظورة ولكن لم تقع بعد (بالبيع أو التصرف) فى الحسبان وعدم أخذ الإيرادات أو الأرباح إلا عندما تتحقق وتصبح فعلية . ويجب أن يفهم أن «الحدوث» هنا مقصود به «حدوث الخسارة» وهى فى الحقيقة لن تحدث فعلياً إلآ بالبيع وعدم السداد أو ماشابه . لكن مجرد «الشك» فى

أن الخسائر قد تحدث معناه - طبقاً لمفهوم الحيطة والحذر أنها كالتى حدثت بالفعل ، أما الأرباح أو الإيرادات فلا ينطبق - طبقاً لهذا المفهوم - ذلك عليهما .

٣-٣-٢ معيار IAS

وقد أشار معيار IAS المخزون رقم ٢ إلى هذا المفهوم بشكل عام «...تخفيض المخزون إلى صافى قيمته البيعية وجميع خسائر المخزون (٢٤) يتم إثباتها كمصروف فى الفترة التى حدث فيها التخفيض أو الخسارة» . (وقد كان المعيار IAS المخزون عندما صدر واضحاً فى ذلك أيضاً إذ تطلب - تخفيض المخزون ... نتيجته مقاصة بين الخسائر التى تحققت فى مقابل الأرباح التى لم تتحقق بعد» (٢٥). ويعنى ذلك أن تخفيض المخزون إلى قيمته البيعية الصافية خسارة تحققت رغم أنه لم يتم بيعه (فهو ما زال مخزوناً) .

٣-٣-٣ القرار ٢٠٤ والمعايير المصرية

أخذ القرار ٢٠٤ وأخذت المعايير المصرية بمفهوم الحيطة والحذر فمثلاً أوضح معيار المخزون الذى أشرنا إليه مسألة تحميل الخسارة على حسابات النتيجة رغم عدم البيع، كما تعامل معيار الإيراد (وكما سيجىء) مع مسألة إثبات الإيراد - وفقاً لاشتراطات معينة- منها بيع السلع . كما تطلب القرار ٢٠٤ للمخزون من الإنتاج غير التام والتام والبضائع بغرض البيع «تكوين مخصص عندما ... تنخفض القيمة البيعية الصافية من هذا المخزون عن تكلفته ...» (٢٦) أى أخذ بالمبلغ «الأحوط» وهو الأقل أى القيمة البيعية الصافية وخفض تكلفة المخزون إلى تلك القيمة رغم أنه لم يبع بعد (وذلك عندما تنخفض ق.ب.ص عن التكلفة) .

وقد أشار معيار المخزون - ضمن مجموعتى المعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية - بشكل عام إلى هذا المطلب . فبالنسبة لمجموعة المعايير المحاسبية أورد معيار المخزون أنه «إذا انخفضت أسعار بيع المخزون من الإنتاج التام أو البضائع.. فإن تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته التاريخية حتى تتعادل مع صافى قيمته البيعية يعتبر إجراء يتفق ...» ولم يشر المعيار إلى الإنتاج غير التام(٢٧) . كما أنه بالنسبة لمجموعة معايير المحاسبة المصرية جاء بمعيار المخزون يتم «... تخفيض قيمة المخزون إلى أقل من تكلفته ليصل إلى صافى قيمته البيعية يتمشى مع وجهة النظر ..» (٢٨) .

إذاً فالمعايير المصرية - بما فى ذلك القرار ٢٠٤ - تتفق على عدم إظهار تكلفة

الأصول بأكثر من قيمتها العادلة (وهى هنا صافى قيمتها البيعية) واعتبار الخسائر المحتملة [٢] وكأنها وقعت بالفعل وعدم أخذ الإيرادات المحتملة[١] ، إلا عند البيع وباشتراطات أخرى (لاحظ الرقم الملتصق بمصطلح محتمل أو محتملة - قائمة الترجمة) .

ورغم هذا فإن معالجة القرار ٢٠٤ للمخصصات المكونة - وفقاً لما ستتم الإشارة إليه - تحتاج إلى مناقشة (ستجىء) .

٣-٤ مبدأ المقابلة

٣-٤-١ معناه

يعتبر مبدأ المقابلة matching من أهم المبادىء التى تقوم عليها المحاسبة . ومن أهم القواعد والمتطلبات التى يركز عليها هذا المبدأ أن الإيراد يجب وأن يحمل «بتكلفة جلبه» . أى أن كل بند من بنود التكلفة يجب أن يحمل على الإيراد طالما أنه ساهم فى جلب هذا الإيراد . وهو مايشبه إلى حد كبير قاعدة التخصيص فكل إيراد يجب أن يخصص عليه جميع عناصر التكلفة التى أدت إلى جلبه .

وفى هذا نجد أن للكاتبين «كيسو» و «ويجانت» مقولة ظريفة وعملية «دع المصروف يتبع الإيرادات Let the expense follow the revenues » (ولاحظ أن الكاتبين يذكران المصروف expense بشكل قد يعنى أن مصطلح مصروف يرادف مصطلح التكلفة راجع «التكلفة والمصروف» فيما بعد) .

«ولايتم إثبات المصروفات عندما تدفع الأجور أو عندما يتم نهو الأعمال أو عندما يتم إنتاج المُنتج ولكن عندما يقوم العمل «الخدمة» أو المُنتج بالفعل بمساهماته فى الإيراد ومن ثم فإثبات المصروفات مقيد بإثبات الإيراد Expenses are recognized not when wages are paid, or ... when the work is performed or when a product is produced but when the work "service" or the product actually makes its contributions to revenue. Thus expense recognition is tied to revenue recognition» [٢٩] .

ومن أهم مايستنتج من هذا الرأى أن المصروف (أو التكلفة) يستحق إثباته عندما يساهم، فى جلب الإيراد فإن لم يساهم إذاً هو ليس مصروفاً (ممكن معالجته كخسارة تحمل على صافى وليس مجمل الربح) . فمساهمة المصروف فى جلب

الإيراد ، فى رأى الكاتبين ، - وهو اتجاه محاسبى عام - أساسيه فى اعتبار المبلغ الذى تحملته المنشأة مصروفاً إذ كيف يعتبر الأجر لانتاج سلعة مصروفا (والمقصود هنا بالمصروف تكلفة) فى حين أن السلعة المعنية انتجت تالفة؟ . وتؤثر تلك المسألة على تكلفة الإنتاج المباع وعلى مجمل الربح وعلى صافيه (ولنا عوده إليها فيما بعد فى تكاليف الإنتاج وفى الإيراد) .

٣-٤-٢ المعيار الأمريكى

ممكن أن يعتبر رأى «كيسو وويجانت» فى مبدأ المقابلة المشار إليه مشابها لما جاء عن هذا المبدأ بالمعيار الأمريكى ٤٣ ARB 43 عن تسعير المخزون إذ أشار المعيار بأنه «هدف رئيسى للمحاسبة على المخزون هو التحديد السليم للربح من خلال عملية مقابلة التكاليف المناسبة بالإيرادات A major objective of accounting for inventories is the proper determination of income through the process of matching appropriate costs against revenues» (٣٠) .

٣-٤-٣ معياران IAS

وقد بين معيار IAS المخزون رقم ٢ ذات المفهوم «يتم إثبات تكاليف المخزون باعتبارها مصروف فى الفترة التى تم فيها إثبات الإيراد المرتبط بها The cost of inventory is recognised as an expense in the period in which the related revenue is recognised.» (٣١) .

وكما يبين المعيار IAS رقم ١٨ الإيراد بأن «الإيرادات والمصروفات المرتبطة بها يجب أن يتم مقابلتهما ... (٣٢) . Revenues and related expenses must be matched» .

٣-٤-٤ القرار ٢٠٤ والمعايير المصرية

يتفق القرار ٢٠٤ مع معيارى IAS المخزون والإيراد فى شأن ضرورة المقابلة . ويتفق أيضاً معيار المخزون ومعيار الإيراد فى مجموعتى المعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية وإلى حد كبير - مع معيارى IAS المقابلين على المقابلة .

وفيما يلى أمثلة بالقرار ٢٠٤ وبالمعايير المصرية على تطبيق مبدأ المقابلة :

* فى قائمة الدخل : تمت مقابلة تكلفة إيراد النشاط (تكلفة المبيعات) بالإيراد المرتبط بها لتحديد مجمل الربح (القائمة معدة على أساس وظيفة المصروف) .

* وعن معيار الإيراد ، الذى تطلب القرار ٢٠٤ العمل به :

- معيار ١٣ (ضمن المعايير المحاسبية) : «يتم الاعتراف بالإيراد فقط إلى الحد الذى يتوقع فيه تحصيل التكاليف الناتجة عن المعاملة ...» (٣٣) .

ومفهوم أن تحصيل التكاليف يعنى بصفة أساسية بيع السلعة (أو الخدمة) وتحصيل ثمنها (الذى من المفروض أنه يشمل تكلفة + معدل ربح عند مستوى انتاج مباع معين) .

- معيار رقم ١١ (ضمن معايير المحاسبة المصرية) : «يجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بذات المعاملة فى نفس الوقت وعادة مايطلق على هذا الإجراء مقابلة الإيرادات بالمصروفات ...» (٣٤) .

إذاً فالإيرادات تثبت بالقدر الذى يقابل التكاليف المثبتة والتى أدت إلى جلب هذه الإيرادات . ويطبق هذا المفهوم فى معيار الإنشاءات (فى المجموعات الثلاثة) حيث تثبت الإيرادات والتكاليف التى تحققت عند مستوى تنفيذ معين (عادة ٥٠٪ من الأعمال المنفذة من العقود تقابلها تكاليف هذه الأعمال أى حتى ٥٠٪) .

٤- معايير محدودة ودون تحديد بالقرار وعديدة في IAS's .

٤-١ مجموعات ثلاثة للمعايير تطبقها في حالات معينة المنشأت المصرية .

سبقت الإشارة إلى أن لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC (وأصبحت بعد ابريل ٢٠٠١ IASC منظمة قابضة وتصدر المعايير عن مجلس IASB) قد أصدرت منذ إنشائها حتى ٢٠٠١ وإلى المعيار IAS رقم ٤١ الذى يسرى اعتباراً من أول يناير ٢٠٠٣ وبعد مراعاة الإضافات والإلغاءات - ٣٤ معيار IAS (وبعض هذه المعايير IAS يجب أن تعمل بها بعض المنشأت المصرية فى بعض الأحوال ، كما سيجىء) .

كما بيننا أن المعايير التى أصدرها الجهاز المركزى للمحاسبات سنة ١٩٩٦ بلغت ٢٠ معياراً - المعايير المحاسبية - ، وأن المعايير التى أصدرتها وزارة الاقتصاد والتجارة الخارجية سنة ١٩٩٧ ثم وزارة التجارة الخارجية بعد ذلك وحتى يونيو ٢٠٠٢ بلغت ٢٣ معياراً من معايير المحاسبة المصرية زادت إلى ٢٤ معيارا (٢٠٠٤) كما فى جدول ٢ وشكل رقم ٢ . ولأن المعايير المصرية تقابل - وكما تقدم - معايير

IAS فإنه من الطبيعى أن تكون عناوين أو مسميات المعايير فى المجموعات الثلاثة – باستثناء واحد عن الأصول الثابتة – متشابهة ، ولكن ، ولأسباب كثيرة ومنها تلبية احتياجات قومية ، فإن مضامين هذه المعايير ليست متفقة مائة بالمائة مع المعايير التى تم الرجوع إليها (معايير IAS's) فهناك كثير من الحذف وبعض التغيير فى الصياغة .

٤-١-١ محدودية المعايير بالقرار

ورغم أن عدد المعايير المصرية – وبمراعاة التشابه فى عناوينها – أقل من عدد معايير IAS فإن القرار ٢٠٤ لم يتطلب العمل إلا بـ١١ معياراً فقط .

٤-١-٢ تنمية معايير IAS's والمصرية

علاوة على أن القرار ٢٠٤ لم يحدد المجموعة أو المجموعات التى تنتمى إليها هذه المعايير الإحدى عشر (ولم يحدد أرقام هذه المعايير حتى يمكن حينئذ تحديد المجموعة التى ينتمى إليها المعيار) فإن بعض المعايير المصرية لم يتم تأثيرها بالإلغاءات والتعديلات والإضافات التى تمت على معايير IAS وذلك بصفة أساسية لحدوث تلك الإلغاءات والتعديلات بعد صدور هذه المعايير .

ويظهر الجدول رقم (١) التطور الذى حدث على معايير IAS . وعلى المعايير المصرية المقابلة لها – إضافة إلى تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة Standing Interpretation Committee SIC لمعايير IAS [٣٥] .

جدول رقم ١
تنمية المعايير المصرية ومعايير IAS's
منذ صدورها حتي بداية صدور معايير **IFRS's** في سنة ٢٠٠٥

معايير IAS's (١)*	المعايير المصرية (٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
معيار ١ : عرض القوائم المالية (من ١٩٩٧) -Presen(**) tation of Financial Statements عند إصداره : الإفصاح عن السياسات المحاسبية Disclosure of Accounting Policies (١٩٧٥) .	معيار ١ : الافصاح عن السياسات المحاسبية	معيار رقم١ المعدل : عرض القوائم المالية (٢٠٠٢/٦/٩) تم إلغاء معيار الإفصاح عن السياسات المحاسبية ومعيارين أخرين	* عـدل ١٩٩٧ ليسـري من ١٩٩٨/٧/١٦ وهو يحل محل ٣معايير : رقم١ (١٩٧٥) ومعيار رقم ٥ (١٩٧٦) ومعيار ١٣ (١٩٧٩). * تم تنقيح وزيادة هذا المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ . أنظر تفسير لجنة SIC رقم ٨ .
معيار ٢ : المخزون Inventories (١٩٩٣) عند إصداره : تقييم وعرض المخزون في إطار نظام التكاليف التاريخية ١٩٧٥ -Valuation and Presen tation of Inventories in the Context of the Historical Cost system.	معيار رقم٢ : المخزون	معيار ٢ : المخزون	* حل المعيار IAS رقم٢ (١٩٩٣) محل المعيار IAS رقم٢ (١٩٧٥). * أنظر تفسير لجنة SIC رقم١ .
معيار٣ : (**) القوائم المالية المجمعة (١٩٧٦) (ألغي) (****) Consolidated F.S. .	(-) (***)	(-)	حل المعيار IAS رقم ٢٧ (١٩٨٩) والمعيار IAS ٢٨ (١٩٨٩) محل المعيار IAS رقم٣ (١٩٧٦) .
معيار ٤ : محاسبة الأهلاك (١٩٧٦) (ألغي) -Depre ciation Accounting تعديلات تمت : * إهلاك (الأراضي) والمباني والآلات والمعدات في معيار IAS ١٦ (١٩٩٣) . * إهلاك الأصول غير الملموسة intangible في معيار IAS ٣٨ (١٩٩٨) .	معيار رقم٣ : الإهلاك	مع معيار رقم ١٠ المعدل (٢٠٠٢/٦/٩)	حل المعيار IAS رقم١٦ (١٩٩٣) والمعيار IAS رقم ٣٨ (١٩٩٨) محل المعيار IAS رقم٤ . * تم تنقيح وزيادة هذا المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ .
معيار ٥ : المعلومات الواجب الإفصاح عنها في القوائم الماليـة (١٩٧٦)(ألغي) -Information to be dis closed in F.S.	معيار ٤ : المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	معيار رقم ٣ : المعلومات التي يجب الإفصاح عنها في القوائم المالية	حل المعيار IAS رقم ١ (١٩٩٧) محل المعيار IAS رقم٥ (١٩٧٦) .

(*) التواريخ المذكورة بجانب عنوان كل معيار IAS أو معيار مصري هي إما تواريخ مراجعة واعتماد مراجعة المعيار revised IAS أو تواريخ صدوره بالنسبة للمعيار المصري .

(**) Finncil Sttements = FS

(***) علامة (-) تعني أنه لم يصدر معيارا (بعد).

(****) إلغاء المعيار IAS يقصد به سحب IASC له withdrw .

(١) معايير IAS	المعايير المصرية (٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
معيار ٦ : الاستجابات المحاسبية للتغييرات في الأسعار ١٩٧٧(ألغي) Accounting Responses to Changing Prices .	(-)	(-)	حل المعيار رقم٥ (١٩٨١) محل المعيار IAS رقم٦ (١٩٧٧) . ثم حل المعيار IAS ١ محل المعيار IAS ٥
معيار٧ : قوائم التدفقات النقدية Cash Flow State-ments (١٩٩٢) . عند إصداره : قائمة التغييرات في المركز المالي ١٩٧٧ Statement of Changes in Finaicial Position .	معيار ٥ : قوائم التدفقات النقدية	معيار رقم٤ : قوائم التدفقات النقدية	حل المعيار IAS رقم٧ (١٩٩٢) محل المعيار IAS رقم٧ (١٩٧٧).
معيار٨ : الربح الصافي أو الخسارة الصافية للفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية (١٩٩٣) Net Profit or Loss For the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies . عند إصداره : البنود غير العادية والبنود قبل الفترة والتغييرات في السياسات المحاسبية (١٩٧٨) Unusual and Prior Period items and Changes in Accounting Policies حل المعيار IAS رقم ٣٥ (١٩٩٨) محل الفقرات من ١٩-٢٢ في معيار IAS رقم٨ (مراجعة معتمدة ١٩٩٣) والتي تتعامل مع إيقاف عمليات للمنشأة .	معيار رقم ٦ : صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية	معيار رقم٥ : صافي ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية	حل المعيار IAS رقم ٨ (١٩٩٣) محل المعيار IAS رقم ٨ (١٩٧٨)
معيار ٩ : تكاليف الأبحاث والتنمية ١٩٩٣ Research and Development Costs(ألغي) . عند إصداره : المحاسبة علي أنشطة الأبحاث والتنمية (١٩٧٨) Accounting For Research and Development Activities . معيار ١٠ : الأحداث بعد تاريخ الميزانية (١٩٩٩) Events After the Balance Sheet Date.	معيار رقم٧ : تكاليف البحوث والتطوير	معيار رقم ٦ : تكاليف البحوث والتطوير	حل المعيار IAS رقم٩ (١٩٩٣) محل المعيار IAS رقم٩ (١٩٧٨) ثم (ألغي)

(١) معايير IAS	المعايير المصرية (٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
عند إصداره : الاحتمالات والأحداث التي تقع بعد تاريخ الميزانية (١٩٧٨) . Contingencies and Events Occuring After the Balance Sheet Date. تمت علي هذا المعيار تعديلات : * تضمن المعيار IAS ٢٧ الأجزاء الواردة في معيار IAS ١٠ وتتعامل مع الاحتمالات وألغيت مؤخراً Con- tingencies من العنوان .	معيار٨ : الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	معيار رقم ٧ : الظروف الطارئة والأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية	المعيار IAS ١٠ المراجع والمعتمد بسنة ١٩٩٩ بدلاً من المعيار ١٠ الصادر ١٩٧٨ .
معيار ١١ : عقود البناء والتشييد (١٩٩٣) Construc- tion Contracts عند إصداره : المحاسبة علي عقود البناء والتشييد (١٩٧٩) Accounting for Construction Con- tracts .	معيار ٩ : عقود الإنشاءات	معيار ٨ : عقود الإنشاءات	حل المعيار IAS ١١ المراجع والمعتمد بسنة ١٩٩٣ محل المعيار ١١ (١٩٧٩).
معيار ١٢: ضرائب الدخل (٢٠٠٠) Income Taxes . عند إصداره : المحاسبة علي ضرائب الدخل (١٩٧٩) Accounting For Taxes on Income.	(-)	(-)	المعيار IAS رقم ١٢ المراجع والمعتمد بسنة ٢٠٠٠ عدل المعيار IAS الصادر بسنة ١٩٧٩ والمعدل بسنة ١٩٩٦ .
معيار ١٣ : عرض الأصول المتداولة والالتزامات المتداولة (١٩٩٤) . (ألغي) Presentation of Current Assets and Current Liabilities .	معيار رقم ١٠ : عرض الأصول والالتزامات المتداولة	معيار رقم ٩ : عرض الأصول والالتزامات المتداولة	حل المعيار IAS رقم ١ محل المعيار IAS رقم ١٣ أي ألغي المعيار IAS١٣
معيار ١٤ التقرير علي أنشطة (أقسام) مستقلة Segment Reproting . (١٩٩٧)	(-)	(-)	

(١) معايير IAS	المعايير المصرية (٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
عند إصداره : تقرير معلومات مالية علي أنشطة (أقسام) مستقلة 1981 Reporting Financial Information by Segment .	(-)	(-)	حل المعيار IAS رقم١٤ (١٩٩٧) محل المعيار IAS رقم ١٤ (١٩٨١) .
معيار ١٥ : المعلومات التي تعكس تأثيرات تغير الأسعار (١٩٨١) Information Reflecting the Effects of Changing Prices.	معيار ١١ : المعلومات التي تعكس آثار تغير الأسعار		أضافت لجنة IASC بسنة ١٩٨٩ نصنا إلي معيار IAS ١٥ يجعل الإفصاح ليس ملزماً non-mandatory .
معيار ١٦ : الأراضي والمباني والآلات والمعدات (١٩٩٨) Property, Plant and Equipment عند إصداره : المحاسبة علي الأراضي والمباني والآلات والمعدات (١٩٨٢) Accounting for Property, Plant and Equipment تمت علي هذا المعيار تعديلات بموجب معيار IAS رقم ٣٦ (١٩٩٨) ، ومعيار IAS رقم ٢٧ (١٩٩٨) ومعيار IAS ٢٢ (١٩٩٨) .	معيار ١٢ : الممتلكات والتجهيزات والمعدات	معيار رقم ١٠ المعدل : الاصول الثابتة واهلاكاتها (٢٠٠٢/٦/٩)	أنظر تفسير لجنة SIC رقم ١٤ .
معيار ١٧ : عقود الإيجار (١٩٩٧) Leases . عند إصداره : المحاسبة علي عقود الإيجار (١٩٨٢) Accounting for Leases .	(-)	(-) (انظر معيار .. عمليات التاجير التمويلي)	* حل المعيار IAS رقم ١٧ (١٩٩٧) محل المعيار IAS رقم ١٧ (١٩٨٢). * انظر تفسير لجنة SIC رقم ١٥ .
معيار ١٨ : الإيراد (١٩٩٣) Revenue عند إصداره : إثبات (التعرف علي) الإيراد (١٩٨٢) Revenue Recognition . تمت علي هذا المعيار تعديلات بموجب المعيار IAS رقم ٣٩ (١٩٩٨) الذي طبق اعتباراً من ٢٠٠١/١/١ .	المعيار رقم ١٢ : الإيراد	معيار رقم ١١ : الإيراد	حل معيار IAS ١٨ الإيراد (١٩٩٣) محل المعيار IAS ١٨ (١٩٨٢)

(١) معايير IAS	المعايير المصرية (٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
معيار ١٩ : معاشات العاملين (٢٠٠٠) Employee Benefits . عند إصداره : المحاسبة علي معاشات التقاعد في القوائم المالية لأصحاب الأعمال (١٩٨٣) Accounting for Retirement Benefits in the Financial Statements of Employers .	(-)	(-)	تم تعديل المعيار IAS ١٩ بعد صدوره ثلاث مرات بمراجعات معتمدة في السنوات : ١٩٩٣ ، ٢٠٠٠ وأيضاً ٢٠٠٠ .
معيار ٢٠ : المحاسبة علي المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (١٩٨٣) Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance .	معيار رقم ١٤ : المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية	معيار ١٢ : المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	* تم تنقيح وزيادة المعيار IAS رقم ٢٠ بسنة ١٩٩٤ . * انظر تفسير لجنة SIC رقم ١٠ .
معيار ٢١ : تأثيرات تغييرات أسعار صرف (العملات) الأجنبية (١٩٩٣) The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates عند إصداره : المحاسبة علي تأثيرات تغييرات أسعار صرف (العملات) الأجنبية (١٩٨٣) Accounting for the Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.	معيار رقم ١٥ : أثار التغيرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	معيار رقم ١٣ : أثار التغييرات في أسعار صرف العملات الأجنبية	* حل المعيار IAS ٢١ (١٩٩٣) محل المعيار IAS ٢١ (١٩٨٣) . * أنظر تفسيري لجنة SIC رقمي ٧ ، ١١ .
معيار ٢٢ : اندماج (اندماجات) منشآت الأعمال Business Combinations (١٩٩٨) عند إصداره : المحاسبة علي اندماج (اندماجات) منشآت الأعمال (١٩٨٣) Accounting for Business Combinations تم تحديث هذا المعيار وتمت عليه تعديلات :	معيار رقم ١٦ : اندماج المشروعات	(-)	حل المعيار IAS ٢٢ (١٩٩٨) محل المعيار IAS ٢٢ (١٩٧٨) . انظر تفسير لجنة SIC رقم ٩ .

معايير IAS (١)	المعايير المحاسبية (٢)	معايير المحاسبة المصرية (٣)	ملاحظات على IAS (٤)
	المعايير المصرية		
* تحديث بموجب المعيار IAS رقم ١٢ (١٩٩٦) . * وتعديلات بموجب المعايير IAS ٣٦ (١٩٩٨) ، ٣٧ (١٩٩٨) ، ٣٨ (١٩٩٨) .			
معيار ٢٣ : تكاليف الاقتراض (١٩٩٣) Borrowing Costs . عند إصداره : رسملة تكاليف الإقتراض (١٩٨٤) Capitalisation of Borrowing costs .	معيار رقم ١٧ : تكاليف الاقتراض	معيار رقم ١٤ : تكلفة الاقتراض	* حل المعيار IAS ٢٣ (١٩٩٣) محل المعيار IAS ٢٣ (١٩٨٤) . * انظر تفسير لجنة SIC رقم ٢ .
معيار ٢٤ : الإفصاح عن الطرف ذي الصلة (العلاقة) Related Party Disclosures ١٩٨٤	معيار رقم ١٨ : الافصاح عن الأطراف المرتبطة	معيار رقم ١٥ : الإفصاح عن الأطراف ذوي العلاقة	تم تنقيح وزيادة هذا المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ .
معيار ٢٥ : المحاسبة على الاستثمارات (١٩٨٦) (ألغي ٢٠٠١) Accounting for Investmert .	معيار رقم ١٩ : المحاسبة عن الاستثمارات	معيار رقم ١٦ : المحاسبة عن الاستثمارات	حل المعيار IAS رقم ٣٩ والمعيار IAS رقم ٤٠ محل المعيار IAS ٢٥.
معيار ٢٦ : المحاسبة والتقرير عن خطط معاشات التقاعد (١٩٨٧) Accounting and Reporting by Retirment Benefit Plans.	(-)	معيار رقم ٢١ : المحاسبة وعرض القوائم المالية لنظم مزايا ومعاشات التقاعد .	تم تنقيح وزيادة هذا المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ .
معيار ٢٧ : القوائم المالية المجمعة (٢٠٠٠) Consoli-dated Financial Statements . عند إصداره : القوائم المالية المجمعة والمحاسبة علي الاستثمارات في شركات تابعة (١٩٨٩) .	معيار رقم ٢٠ : القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في شركات تابعة	معيار رقم ١٧ : القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات في	* تم تنقيح وزيادة هذا المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ انظر تفسير لجنة SIC رقم ١٢

(١) معايير IAS	(٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
		المعايير المصرية	
Consolidated Financial Statements and Accounting for investments in Subsidiaries . تمت علي هذا المعيار تعديلات وتحسينات بموجب معيار ٣٩ بسنتي ١٩٩٨ ، ٢٠٠٠ (مراجعة معتمدة) والغت مؤخراً عن العنوان عبارة «المحاسبة عن استثمارات..».	عن الاستثمارات في الشركات التابعة.	الشركات التابعة .	تم تنقيح وزيادة هذا المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ .
معيار ٢٨ : الاستثمارات في منشآت شقيقة (٢٠٠٠) Investments in Associates . عند إصداره : المحاسبة علي الاستثمارات في منشآت شقيقة (١٩٨٩) . تمت علي هذا المعيار تعديلات وتحسينات بموجب معيار ٣٦ (١٩٩٨) ومعيار ٣٩ (١٩٩٨) ومعيار ٣٩ (٢٠٠٠) . وألغيت مؤخراً من العنوان عبارة «المحاسبة علي الاستثمارات» .	(-)	معيار رقم ١٨ : المحاسبة عن الاستثمارات في شركات شقيقة .	تم تنقيح وزيادة هذا المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ . انظر تفسير لجنة SIC رقم ٣ .
معيار ٢٩ : التقرير المالي في الاقتصاديات عالية التضخم (١٩٨٩) Financial Reporting in Hyper-inflationary Economies.	(-)		تم تنقيح وزيادة هذه المعيار IAS بسنة ١٩٩٤ .
معيار ٣٠ : الإفصاح (الإفصاحات) في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المالية الشبيهة (١٩٩٠) Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions .	(-)	معيار رقم ١٩ : الإفصاح بالقوائم المالية للبنوك والمؤسسات المالية المشابهة	* أعيد تنقيح وزيادة هذا المعيار بسنة ١٩٩٤ .
معيار ٣١ : التقرير المالي للحقوق (الحصص) في المشروعات المشتركة (٢٠٠٠) . Finacial Reporting of Interests in Joint Ven	(-)	(-)	* انظر تفسيري لجنة SIC رقم ١٢

(١) معايير IAS	(٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
. tures عند إصداره : التقرير المالي علي الحقوق (الحصص) في المشروعات المشتركة (١٩٩٠) . تمت علي هذا المعيار : * تعديلات بموجب المعيار ٣٩ (١٩٩٨) . * تعديلات بموجب المعيار ٣٩ (٢٠٠٠) .			
معيار ٣٢ : الأدوات المالية : الإفصاح والعرض (٢٠٠٠) : Finacial Instruments Disclosure and . Presentation عند إصداره : الأدوات المالية : الإفصاح والعرض (١٩٩٥) . تمت علي هذا المعيار : * تعديلات بموجب معيار ٣٩ (١٩٩٨) . * وتعديلات بموجب معيار ٣٩ (٢٠٠٠) .	(-)	(-)	* تم تضمين هذا المعيار ما جاء في مسودة العرض رقم ٤٨ (E48) المرتبطة بالافصاح والعرض . * انظر تفسيري لجنة SIC رقمي ٥ ، ١٦
معيار ٣٣ : ربح السهم (١٩٩٧) . . Earnings Per Share	(-)	معيار رقم ٢٢ : نصيب السهم في الأرباح (١٩٩٨/٧/١٨)	
معيار ٣٤ : التقرير المالي الفتري (غير النهائي) ١٩٩٨ . Interim Financial Reporting	(-)	(-)	
معيار ٣٥ : إيقاف عمليات (للمنشأة) ١٩٩٨ Discon- . tinuing Operations	(-)	(-)	حل هذا المعيار محل الفقرات ١٩-٢٢ من معيار IAS ٨ (١٩٩٣).
معيار ٣٦ : إنخفاض (قيمة) الأصول (١٩٩٨) Im- . pairment of Assets	(-)	(-)	حل هذا المعيار محل متطلبات استرداد أصل التي كانت موجودة بالمعيار IAS ٩ (١٩٩٣) والمعيار IAS ١٦ (١٩٩٣) والمعيار IAS ٢٢ (١٩٩٣)

(1) معايير IAS	(2) المعايير المحاسبية	(3) معايير المحاسبة المصرية	(4) ملاحظات على IAS
	المعايير المصرية		
معيار ٢٧ : المخصصات والالتزامات المحتملة والأصول المحتملة (١٩٩٨) Provisons, Contingent Liabilities and Contingent Assets .	(-)	(-)	حل هذا المعيار محل الأجزاء الموجود في معيار IAS ١٠ (١٩٧٨) التي عالجت الاحتمالات Contingencies.
معيار ٢٨ : الأصول غير الملموسة (١٩٩٨) Intangible Assets .	(-)	معيار رقم ٢٣ : المحاسبة عن أصول غير ملموسة (٢٠٠٢/٦/٩) .	حل هذا المعيار محل المعيار IAS ٩ (١٩٩٣) .
معيار ٢٩ : الأدوات المالية : الإثبات والقياس (٢٠٠٠) Finacial Instruments : Recognition and Measurement . عند إصداره : الأدوات المالية : الإثبات والقياس (١٩٩٨) .	(-)	(-)	حل هذا المعيار محل الأجزاء في المعيار IAS ٢٥ (١٩٩٨) التي تتعامل مع الاستثمارات في الأدوات المالية . * ترتب على ذلك تغييرات في معيار IAS معايير IAS's ١٨ (مراجعة معتمدة ١٩٩٣) ، ٢٧ (١٩٨٩)، ٢٨ (١٩٨٩) ، ٣٠ (١٩٩٠) ، ٣١ (١٩٩٠) ، ٣٢ (١٩٩٥)، ٨ (١٩٩٣) ، ٢٧ (١٩٩٨)، ٢٨ (١٩٩٨)، ٣١(١٩٩٨) ، ٣٢(١٩٩٨).

(١) * معايير IAS	المعايير المصرية (٢) المعايير المحاسبية	(٣) معايير المحاسبة المصرية	(٤) ملاحظات على IAS
معيار ٤٠ : عقارات مستثمرة (٢٠٠٠) Investment Property .	(-)	(-)	حل هذا المعيار IAS محل أجزاء من المعيار IAS ٢٥ (١٩٩٨) التي تتعامل مع العقارات المستثمره تم سحب هذا المعيار IAS ٢٥
معيار ٤١ : الزراعة (٢٠٠١) Agriculture .	(-)	(-)	يصف هذا المعيار IAS المحاسبة وعرض القوائم المالية والإفصاح المرتبط بالأنشطة الزراعية .
		معيار رقم ٢٠ القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التاجير التمويلي (١٩٩٧/٢/١٣)	

(*) ووفقاً لذات المصدر (IASC) ٢٠٠٥ فإن هناك مشروعات تحت التنفيذ (جاري إتمامها) Projects in Progress : معايير تحت الإصدار مثل تعديل المعيار IAS رقم ٣٢ وإعادة عرض المعيار IAS رقم ٣٩ ولأول مرة First-time سيعرض كيفية استخدام معايير التقرير المالي الدولية Application of International Financial Reporting Standards واندماج منشآت الأعمال ولقد صدرت حتي أوائل ٢٠٠٥ خمسة معايير IFRS (فصل ١١ من هذا الكتاب) .

(**) لم يدرج ضمن الجدول ١ المعيار ٢٤ ضمن معايير المحاسبة المصرية لأنه يخص صفات المراجع واستقلاليته - انظر فصل ١١ .

ومن المعروف أن معايير المحاسبة (والمراجعة) التى تعمل بها المنشآت فى كل دولة تعدها الكيانات المختصة بإصدار هذه المعايير وهى تصدر عادة فيما يطلق عليه نشرات Pronouncements أو قوائم ببيانات Statements متضمنة معايير المحاسبة المالية هذه (أو معايير المراجعة أو معايير السلوك المهنى أو غير ذلك) [٣٦]. وتتشكل تلك الكيانات من محاسبين موظفين بالدولة فتكون كيانات رسمية أو حكومية كما قد تكون هذه الكيانات مهنية وقد تكون خليط من مجموعتى هذه الكيانات كما قد يختلف هذا الخليط (حيث يزيد أو يقل فى تلك الكيانات عدد الأعضاء من الحكومة أو من المهنيين) .

شكل رقم (٢)
لكل دولة معاييرها (كجزء من الـ GAAP)

* مجلس FASB الأمريكي
(وقبله APB + CAP)
* وبورصة SEC
* وقوانين

المعايير	العدد
CAP/APB	٨٦ حتي
معايير SFAS	١٣١ (سنة ١٩٩٧)
مفاهيم SFAC	٦ (سنة ١٩٨٥) (ليست من «جاب» وفقاً لـ AICPA)
تفسيرات Interpretations	٤٢ (سنة ١٩٩٦)
نشرات فنية Bulletins Technical	٥٠ (سنة ١٩٩٤)
	٣١٥ (حتي سنة ١٩٩٧)

IASC:
مجلس IASB
(٣٤ معيار محاسبة دولية حتى المعيار رقم ٤١)
حتي ٢٠٠١/٤/١
١ – ٥ IFRS
(٢٠٠٥/٦)

الجهاز المركزى المحاسبات ٢٠ معياراً (١٩٩٦)
ثم قرار ٢٠٤

وزارة الصناعة ووزارة التجارة الخارجية (وقبلهما وزارة الاقتصاد)
٢٤ معياراً (حتى ٢٠٠٣/٢/٢٨)

الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين
١١ معاير
(سنة ٢٠٠٠)

المجمع العربي للمحاسبين القانونيين (عمان) ترجمة
٣٩ معياراً IAS
(سنة ١٩٩٩)

* قانون الشركات البريطانى
CA ومجلس ASB

المعايير	عدد
* معايير SSAP	٩
FRS	١٩
FRED	٧
معايير UITF CA	١١

(١٩٩٩)

وفى كل دولة فى العالم كيانات تضع ، عادة ، معايير المحاسبة .

٤-١-٣ - ١ تطبيق المعيار علي أكثر من بند أو حساب

يمكن عرض المعايير التى تطلب القرار ٢٠٤ تطبيقها عند معالجة كل حساب عام (أو بند) وكذا المجموعة (أو أكثر) التى قد ينتمى إليها المعيار وفقاً لما يأتى :

الأصول الثابتة حـ/١١ : معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها (لم يرد هذا المسمى إلا فى مجموعة معايير المحاسبة المصرية) .

الاستثمارات حـ/١٣ : معيار المحاسبة عن الاستثمارات ومعيار القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى شركات تابعة (ورد هذان المعياران فى المجموعات الثلاثة) ، ومعيار المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقه (ورد هذا المعيار ضمن معايير المحاسبة المصرية ومعايير IAS) .

الأصول الأخرى حـ/١٥ : معيار الأصول غير الملموسة (ورد هذا المعيار ضمن معايير IAS ومنذ يونيو ٢٠٠٢ ضمن معايير المحاسبة المصرية) .

المخزون حـ/١٦ : معيار المخزون ومعيار عقود الإنشاء (ورد هذان المعياران فى المجموعات الثلاثة) ويسمى المعيار الأخير الإنشاءات وليس الإنشاء).

تكاليف الإنتاج حـ/٣٦ : معيار تكاليف الاقتراض (ورد هذا المعيار فى المجموعات الثلاثة) .

إيرادات النشاط حـ/٤١ : معيار الإيراد (ورد هذا المعيار فى المجموعات الثلاثة) .

منح وإعانات حـ/٤٢ : معيار المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية (ورد هذا المعيار فى المجموعات الثلاثة) .

قائمة التدفقات النقدية : معيار قائمة (قوائم) التدفقات النقدية (ورد هذا المعيار فى المجموعات الثلاثة وباسم قوائم وليس قائمة).

ومن الواضح أن هناك معايير فى المجموعات الثلاثة تؤثر فى هذه الحسابات لم يتناولها القرار مثل معيار صافى ربح أو خسارة الفترة ... ، ومعيار الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، ومعلومات تعكس تأثيرات الأسعار وعقود الإيجار ...

ومن المفهوم أن القرار ٢٠٤ يتطلب سريان المعيار المطلوب تطبيقه على بند أو أكثر حسب الأحوال . فمثلاً معيار الأصول غير الملموسة يتناول متطلبات لمعالجة تكاليف البحوث وتكاليف التنمية وليس الأصول غير الملموسة فحسب ، كما يتناول معيارا المخزون والإيراد بعض التكاليف ... وهكذا .

٤-٢ الإتفاق بين المعايير في المجموعات الثلاثة ليس تاما

٤ - ٢ - ١ بعض نماذج للاختلاف

وكما أشرنا فإنه رغم أن عناوين المعايير فى المجموعتين المصريتين وفى IAS واحدة (باستثناء معيار واحد) إلا أن مضامين هذه المجموعات الثلاث ليست متفقة تماماً . فمثلاً أ - فيما يتعلق بالخامات بين معيار المخزون رقم ٢ -ضمن المعايير المحاسبية - أن بعض الخامات قد لاتثبت ضمن المخزون رغم أنها «تدخل فى تركيب السلعة المنتجة ... مثال ذلك المياه التى تدخل فى صناعة المياه الغازية..» [٣٧] ولم يرد هذا المفهوم تحديداً فى أى من معيارى المخزون (ضمن معايير المحاسبة المصرية أو معايير IAS) . وبين ذات المعيار أن ب- مهمات البحوث والتطوير «قد تظهر ... تحت بند المخزون ..» [٣٨] ولم يرد هذا المعنى فى المعيارين المقابلين بالمجموعتين الأخرتين فتكلفة البحث عادة مصروفا (كما أن لجنة IASC ألغت معيارها رقم ٩ البحوث والتطوير) وتطلب المعيار IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة- وكذا معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ المقابل له - معالجات للمبالغ المنفقة على البحوث لاتتفق مع المعالجات للمبالغ المنفقة على التطوير . كما أن تلك المعالجات قد لاتتفق مع معيار تكاليف البحوث والتطوير رقم ٧ ضمن المعايير المحاسبية (وله نظير أيضاً فى معايير المحاسبة المصرية) . جـ- مصروفات البيع (على أساس وظيفى): تعالج طبقاً للمعيارIAS رقم ١ عرض القوائم المالية - وأيضاً فى المعيار رقم ١ عرض القوائم المالية ضمن معايير المحاسبة المصرية - معالجة لاتتفق مع معالجة النظام المحاسبى الموحد والقرار ٢٠٤ لها .

وتجدر الإشارة أن الاختلافات أو عدم الإتفاق التام بين مضامين معيار ما- فى المجموعات الثلاثة قائمة وكثيرة . وقد يعنى وجود اختلافات جوهرية كثيرة بين المعايير انتفاء الغرض من العمل بمعايير موحدة أو العمل بمعايير IAS. والملاحظ أن هناك أسباب عدة تؤدى إلى تلك الاختلافات مثل حدوث الغاءات وتعديلات أو إضافات

لمعايير IAS لاحقة لصدور المعايير المصرية مع عدم تعديل الأخيرة لتتفق مع الأولى.

٤-٢-٢ المعيار الذي يُقترح تطبيقه

ولأن المعيار الذى يتطلب القرار ٢٠٤ العمل به لم تتحدد المجموعة التى ينتمى إليها (إلا بالنسبة لمعيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها) فإن ذلك – وفى وجود اختلاف فى مضامين المعيار الذى يحمل ذات العنوان – قد يخلق مشكلة . ومن جهة أخرى فقد يرى البعض أنه طالما أن القرار لم يحدد المجموعة – المطلوب تطبيق معيارها – فإن ذلك يعنى أنه يساوى بين المجموعات الثلاثة ومن ثم يمكن للمنشأة تطبيق المعيار من أى مجموعة (فيما عدا المعيار المذكور حالاً لأنه لم يرد إلا فى مجموعة معايير المحاسبة المصرية) . وقد كان معيار الأصول غير الملموسة هو الآخر ضمن مجموعة واحدة فقط وهى مجموعة معايير IAS (دون المجموعتين الأخرتين) إلى أن صدر معيار محاسبة مصرية يقابل هذا المعيار (فى يونيو ٢٠٠٢) .

ويمكن للمنشآت التى تطبق النظام المحاسبى الموحد – ورجوعاً للقرار ٢٠٤ اختيار المجموعة التى ينتمى إليها المعيار باتباع الإجراءات التالية :

أ- يطبق المعيار من مجموعة المعايير المحاسبية . والتطبيق من هذه المجموعة هو هدف للقرار ٢٠٤ .

ب- إذا لم يرد عنواناً للمعيار (الوارد بالقرار) فى هذه المجموعة يطبق المعيار من مجموعة معايير المحاسبة المصرية لعدة اعتبارات منها ١- أن القرار ٢٠٤ قد تطلب العمل بأكثر من معيار من تلك المجموعة مثل معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها ومعيار الأصول غير الملموسة ومنها أيضاً ٢- أن هذه المجموعة ضمن الـ GAAP المصرية .

جـ- الموضوعات أو المشكلات المحاسبية التى لم تعالجها هاتين المجموعتين يرجع فيها إلى معايير IAS فتطبق منها (وهذا التزام للمنشآت التى تعمل بمعايير المحاسبة المصرية كما سيتضح) .

ومن رأينا أن معايير IAS – وطالما أنها أساس المعايير المصرية – تظل دائماً هى المرجع (لأسباب أوردناها فى أهداف القرار ٢٠٤) .

٥- القرار ٢٠٤ ونظره إلي التكاليف

٥-١ مصطلحا التكلفة والمصروف

٥-١-١ خلفية (معيارا IAS)

تستخدم بعض معايير المحاسبة - ويستخدم كثير من المحاسبين - مصطلح تكلفة Cost كمرادف لمصطلح مصروف expense والعكس صحيح[٣٩] . ومن جهة أخرى فإن بعض المحاسبين يرون أن يطلق على النفقة الموظفة فى النشاط الرئيسى للمنشأة الصناعية (وهو نشاط الإنتاج الصناعى - وقد يرى البعض أن يضم إليه أيضاً نشاط البيع) تكلفة ، فالخامات المستخدمة لإنتاج سلعة هى تكلفة خامات والأجور والمصروفات الصناعية على تلك السلعة تكلفة مباشرة عليها - يضاف إليها تكاليف أو مصروفات غير مباشرة وفقاً لقواعد محددة - فيصبح لدينا تكلفة منتج أو سلعة Product Cost (وقليلاً أو نادراً مايطلق على هذه التكلفة مصروفات المنتج) . وكما هو معروف ، فإنه عند تبويب النفقة حسب وظيفتها ، تعتبر تكلفة المنتج هذه جزء من تكلفة المبيعات Cost of goods sold - والتى أسماها القرار ٢٠٤ تكلفة إيراد النشاط (أو تكلفة إنتاج وحدات مباعة حـ/٢٩١١) .

ومن المفهوم - أيضاً فى تصنيف النفقة حسب وظيفتها - أن تكلفة المبيعات (أو تكلفة إيرد النشاط بالقرار ٢٠٤) هى التى تقابل المبيعات (أو إيراد النشاط وفقاً للقرار ٢٠٤) لتحديد مجمل الربح أو الخسارة [٤٠] (وهى المعادلة الشهيرة المعروفة وللقرار ٢٠٤ اتجاه معين فيها سنوضحه) .

ويستخدم مصطلح مصروف فى المنشأة الصناعية ، كثيرا ، للدلالة على النفقة التى «لم توظف» (أو تستخدم) على نشاط الإنتاج الصناعى وبالتالى فإنها تحمل على صافى وليس مجمل الربح (أو الخسارة) .

٥-١-٢ القرار ٢٠٤

وقد أخذ القرار ٢٠٤ بفكره تبويب النفقة حسب وظيفتها وأوجد حساباً عنونه تكاليف ومصروفات (حـ/رقم٣) [٤١] تضمن ماهو تكلفة وماهو مصروف ، يقترب كثيراً من المفهوم السابق الإشارة إليه .

٥-٢ تحديد تكاليف النشاط الصناعي (قرار ٢٠٤)

٥-٢-١ حساب عام للحصر :

خصص القرار ٢٠٤ الحساب رقم ٣٦ لإثبات تكاليف الإنتاج فى المنشأة الصناعية خلال السنة المالية «المتمثلة فى تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية ...» . وقد تطلب القرار – وكما سيجيء – أن تستخدم المنشأة أسلوباً من الأسلوبين المتعارف عليها عالمياً لإثبات تكاليف المخزون والمستخدم منه دفترياً : أ– أسلوب الجرد الدفترى الدورى ب– أسلوب الجرد الدفترى المستمر . وأشار القرار بأن الحساب ٣٦ يستخدم «فى حالة إتباع أسلوب الجرد الدفترى الدورى للمخزون» [٤٢]. وبمفهوم المخالفة فإن هذا الحساب قد لايستخدم فى حالة إتباع الأسلوب الأخر (الجرد الدفترى المستمر) ورغم هذا فإن استخدامه فيه مفيد .

٥-٢-١-١ استخدام الحساب في الحالتين

ورغم العبارة الصريحة المذكورة أعلاه فإن البعض يرى أن الحساب ٣٦ يستخدم أيضاً عند اتباع المنشأة أسلوب الجرد الدفترى المستمر، ورغم أن القرار يتطلب من المنشأة عند إتباعها هذا الأسلوب (الجرد الدفترى المستمر) أن تمسك عدداً من الحسابات منها حساب للتكاليف الإضافية وفروق التكاليف غير المباشرة (إضافة لحسابات المخزون التى تظهر ، أولاً بأول ، حركة وأرصدة المخزون) وتكاليف تدخل أساساً حـ/٣٦ . وممكن أن يتم ذلك عند اتباع الأسلوب الثانى بحيث يظهر الحساب ٣٦ اجماليات النفقات الظاهرة فى حساب المواد والأجور المباشرة وغيرهما ويضبط عليهما . أى يمكن بل قد يحسن أن يكون حـ/٣٦ حساباً ضمن حسابات الأستاذ العام يقابل حسابات المواد والأجور المباشرة وغيرهما (أى تكون الأخيرة حسابات ضمن حسابات الأستاذ المساعد) .

٥-٢-٢ حسابات مراقبة (النفقات حسب وظيفتها)

أوجد النظام المحاسبى الموحد حسابات لمراقبة التكلفة فى مراكز أنشطة المنشأة (الصناعية البيعية ....) وقد أبقى القرار ٢٠٤ على تلك الحسابات وغير مسمياتها وأرقامها إلى : حساب تكاليف الإنتاج رقم ٣٦ ، حساب التكاليف التسويقية رقم ٣٧ ، وحساب المصروفات الإدارية والتمويلية رقم ٣٨ [٤٣] ولم يشر القرار إلى المركز الخامس فى النظام وهو مركز العمليات الرأسمالية . ويمكن استخدام حساب التكوين

الاستثمارى (حـ/١٢١) وبعد دراسة المعالجات المناسبة - لكى يفى بالغرض.

ومن المفهوم أن هذه الحسابات (أو المراكز) لاتمثل نظاماً متكاملاً للتكاليف وإنما هى مجرد تبويب وحصر للتكاليف والمصروفات حسب وظيفتها .

٥-٢-٣ تبويب النفقات حسب طبيعتها

وكما أن القرار بوب النفقات حسب وظيفتها فإنه بوبها أيضاً حسب طبيعتها إلى خامات مستخدمة بالحساب رقم ٣١ وأجور بالحساب رقم ٣٢ ومصروفات بالحساب رقم ٣٣ وهى العناصر الثلاثة الأساسية فى حسابات التكاليف .

وتتفق معالجة النفقات حسب وظيفتها وحسب طبيعتها مع مفاهيم المحاسبة عالمياً .

٦- معايير محاسبة مصرية جديدة

٦-١ ثلاث معايير تتفق مع معايير IAS's بشكل عام ومعيار رابع

ولأن هذا الكتاب يتناول الـ GAAP المصرية (والأجنبية) بالتركيز على المعايير فإنه ينبغى الإشارة إلى ثلاث معايير محاسبة مصرية جديدة أصدرها د. وزير التجارة الخارجية بتاريخ ٢٠٠٢/٦/٨ بموجب القرار الوزارى رقم ٣٤٥ لسنة ٢٠٠٢ بتعديل بعض أحكام القرار رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ بشأن معايير المحاسبة المصرية : أ- معيار المحاسبة المصرية رقم ١ (المعدل) عرض القوائم المالية ، ليحل محل معايير المحاسبة المصرية بأرقام ١ ، ٣ ، ٩ المرافقة للقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ وهو معيار جديد ب- معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠) المعدل الأصول الثابتة وإهلاكاتها ليحل محل معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠) المرافق للقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، وهو عدل المعيار ١٠ حـ- معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ الأصول غير الملموسة وهو معيار جديد . أى أنه تم إلغاء المعايير بأرقام ١ ، ٣ ، ٩ ، ١٠ المرفقة بالقرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ - وحل محلها المعياران رقمى ١ ، ١٠ (وكانت عناوين المعايير الملغاة هى على التوالى «الإفصاح عن السياسات المحاسبية» «والمعلومات التى يجب الإفصاح عنها فى القوائم المالية» «وعرض الأصول والإلتزامات المتداولة» «ومعيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها» - ولقد ظل المعيار الأخير بعنوانه ورقمه ولكن عدلت بعض مضامينه) .

وهذه الإضافات والإلغاءات تعتبر قفزة هامة على طريق المحاسبة العالمية -

وهو ما أشرنا فى كتابنا الأخير إلى ضرورة إجرائه حتى تلحق المحاسبة فى المنشآت المصرية بالركب المحاسبى العالمى . فالمحاسبة العالمية ومعايير IAS تتغير كثيراً وبسرعة شديدة من أجل تنميتها ولكى تواكب المتطلبات الضرورية سواء متطلبات مستخدمى القوائم المالية للمنشآت أو أصحاب وإدارات المنشآت ... ولقد تضمنت هذه المعايير الثلاث مفاهيم وقواعد محاسبية جديدة تماماً على المحاسبة التى تتبعها المنشآت المصرية، ومن ذلك مثلاً إعادة تقييم الأصول الثابتة (معيار ١٠ المعدل) وإظهار ومعالجة الأصول غير الملموسة كبراءات الاختراع (وفقاً لما سيجىء عنها) وتجدر الاشارة بأنه بما تمت ترجمة ومناقشة معيار IAS رقم ١ الذى أعد منه معيار المحاسبة المصرية رقم ١ عرض القوائم المالية فى كتابنا ٢٠٠٠) (٤٤) .

وقد صدر مؤخرا معيار محاسبة مصرية رقم ٢٤ (انظر فصل ١١) .

٦-٢ المعيار ٢٣ تضمن إلغاء معيار تكاليف البحوث دون بند بالقرار الوزاري

تضمن معيار IAS رقم ٩ البحوث والتطوير - أو الأبحاث والتنمية وهى التسمية التى نفضلها- Reserch nd Development Costs قواعد ومتطلبات معينة لمعالجة هذين النوعين من الأنشطة . ومع تطور الأعمال وتطور المحاسبة معها عدلت لجنة IASC من المتطلبات اللازمة لمعالجة تكاليف الأبحاث والتنمية وإضافتها إلى المعيار IAS رقم ٣٨ «الأصول غير الملموسة» Intngible Assets كما تضمن معيار IAS رقم٣٦ انخفاض قيمة الأصول Impirment of Assets متطلبات المعيار IAS رقم ٩ فيما يتعلق باسترداد (قيمة) أصل recoverbility of n sset (٤٥) ثم ألغت اللجنة IAS المعيار IAS رقم ٩ المذكور (٤٦) .

وقد تضمنت «ديباجه» مشروع القرار الوزارى باصدار معايير المحاسبة المصرية الثلاثة نصاً بإلغاء معيار تكاليف البحوث والتطوير رقم ٦ ولكن القرار الوزارى رقم ٣٤٥ المذكور صدر بدون هذا النص الهام كبند به وظهر فى الفقرة الأخيرة من المعيار ذاته ، وعلى العكس لما حدث بالنسبة للمعايير بأرقام ١ ، ٣ ، ٩ ، ١٠ التى الغاها بالفعل القرار الوزارى .ورغم أن الفقرة الأخيرة من المعيار ٢٣ تلغى معيار تكاليف البحوث والتطوير كما تفعل معايير IAS's إلا أن عدم وجود مادة بالقرار الوزارى لإلغاء هذا المعيار تجعل من القرار وكأنه لايتطلب هذا الإلغاء ولايتفق مع اسلوب إلغائه للمعايير ١ ، ٣ ، ٩ ، ١٠ (وهناك أيضا معيار ٧ كما هو) .

ملاحظة

عندما ألغت لجنة IASC معيار IAS رقم ٩ وأضافت متطلباته إلى المعيارين رقمى IAS ٣٦ ، ٣٨ قامت بتنقيح تلك المتطلبات ، ولم تنقلها للمعيارين بنصها القديم - وهو إجراء تتبعه لجميع المعايير IAS التى تعيد مراجعتها revised - وبالتالى فطالما أن معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ الأصول غير الملموسة أعد (بالفعل) عن معيار IAS ٣٨ فإنه يكون قد وفر جانباً فقط من متطلبات تكاليف البحوث والتطوير المعدلة (بواسطة لجنة IASC) ويظل الجانب الأخر - الوارد فى معيار IAS رقم ٣٦- منقوصاً فى معايير المحاسبة المصـرية إلى حين أن يصدر معيارا محاسبيا مصريا بها .

٧- إضافة موجزة عن معايير IAS's

٧-١ مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB عند إنشائه ، وهدفه الرئيسي

من أهداف مجلس معايير المحاسبة الدولية - وفقاً لما بينه المجلس عن نفسه - «يلتزم المجلس بأن يلمى ، للمصلحة العامة ، مجموعة واحدة عالية الجودة ومفهومة من معايير محاسبة عالمية قابلة للتطبيق . والتى تتطلب معلومات شفافة ، ومقارنة ، فى القوائم المالية ذات الغرض العام . يضاف إلى ذلك بأن المجلس يتعاون مع الكيانات الوطنية التى تضع معايير محاسبة لكى يتم تحقيق التقاء فى معايير المحاسبة فى العالم» The Board is Committed to developing, in the public interest, a single set of high quality, understandable and enforceable global accounting standards that require transparent and comparable information in general purpose financial statements. In addition, the Board cooperates with national accouting standard setters to achieve convergence in accounting standards around the world» [٤٧] .

إذاً فالوظيفة الوحيدة لمجلس IASB (النابعة من هدفه) - وقبله لجنة IASC التى أنشئت سنة ١٩٧٣ ثم أصبحت ، وكما سيجىء عند إعادة هيكله IASC ، منظمة قابضة هى إعداد معايير محاسبة دولية عالية الجودة ونافعة للجميع .

وقد أشرنا إلى وجود كيان مهنى آخر مستقل هو الاتحاد الدولى للمحاسبين IFAC (الـذى أنشـىء سـنة ١٩٧٧) - ليس من وظائفه إصدار معايير محاسبة

(ماليــة) دوليـــة – وإنمــا هو ومـــن خــلال لجنــة ممارسات المراجعة الدولية (التــابعــة له) Interntionl Audit Prctice Committee IAPC يصـــدر المعايير الدولية فى المراجعة Interntionl Stndrds on Auditing ISA [48] وينظم عقد المؤتمرات الدولية للمحاسبين Interntionl Congress of Ac-countnts وأعمال أخرى كالإرشادات الفنية والأخلاقية والتعليمية الدولية Inter-ntionl technicl, ethicl nd eductionl guidelines لمهنة المحاسبة [49].

وعن تحول IASC إلى كيان «قابض» يقول مجلس IASB «تأسست فى مارس ٢٠٠١ بولاية ديلاور فى الولايات المتحدة الأمريكية منظمة لجنة معايير المحاسبة الدولية باعتبارها منظمة لاتبغى الكسب . وتعتبر IASC منظمة قابضة لمجلس معايير المحاسبة الدولية ، وكيان مستقل لوضع معايير المحاسبة مقره لندن بالمملكة المتحدة .

ومنذ أول إبريل ٢٠٠١ فإن مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB تولى مسئوليات وضع معايير المحاسبة خلفا للكيان الذى سبقه وهو لجنة معايير المحاسبة الدولية ... ولبناء مجلس IASB المعالم الرئيسية التالية : منظمة لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC وهى منظمة مستقلة لها (يتبعها) كيانين رئيسيين : مجلس الأمناء ومجلس معايير المحاسبة الدولية علاوة على مجلس استشارى للمعايير ولجنة التفسيرات الدائمة . ويعين مجلس أمناء منظمة IASC أعضاء مجلس IASB ... ويقوم (بحملة تبرعات) لجمع الأموال ... فى حين أن لمجلس IASB مسئولية وحيدة (هى) وضع معايير معايير المحاسبة .

In March 2001, the IASC Foundation was formed as a not.- for- profit corporation incorporated in the State of Delaware, USA. The IASC Founalation is the parent entity of the International Accounting Standards Board and Independent accounting Standard Setter based in London UK. Effective 1 April 2001, the International Accounting Standards Board "IASB" assumed accounting strandard setting responsibilities from its predecessor body, the Internationa Accounting Standards Committee... The IASB structure has the following main features: The IASC Foundation is an independent organisation having two main bodies, the Trustees and the IASB, as well as a Standards Advisory Council and the Standing Interpretation Committee. The IASC Foundation Trustees appoint the IASB members... and raise Funds..., Whereas IASB has sole responsibility for setting accounting standards» [50].

إذاً وفقاً لهذا البيان أصبحت لجنة IASC منظمة قابضة وأصبحت عملية وضع معايير المحاسبة الدولية هى المسئولية الوحيدة لمجلس IASB .

٧-٢ معايير IAS's : جديدة ومعدلة أو ملغاه باستمرار

وكما أشرنا فإن المعايير التى أصدرتها لجنة IASC منذ إنشائها سنة ١٩٧٣ حتى ٢٠٠١ - أى حتى آخر معيار IAS صدر ليسرى اعتباراً من ٢٠٠٣/١/١ وهو المعيار IAS رقم ٤١ الزراعة - تبلغ ٣٤ معياراً IAS ويوضح الجدول رقم ٢ ، الموقف النهائى لمعايير IAS السارية حتى الآن ، وحتى المعيار IAS ٤١ (٥١) .

والسبب فى أن عدد معايير IAS يبلغ ٣٤ معياراً وليس ٤١ معياراً أن لجنة IASC تلغى بعض المعايير وتصدر بدلاً منها معايير أخرى وقد تستخدم أرقاماً مسلسلة الغيت معاييرها ولكن فى أحوال أخرى عند الإلغاء تترك بعض الأرقام دون استخدام كما فى المعيار IAS رقم ١ الملغى الإفصاح عن السياسات المحاسبية Dis-closure of Accounting Policies الذى كان رقمه قبل الغائه هو رقم ١ وقد ألغته اللجنة سنة ١٩٩٧ مع معيارين IAS أخرين هما المعيارين IAS رقمى ٥ ، ١٣ وأصدرت معياراً IAS واحداً بدلاً من المعايير IAS الثلاث وهو معيار IAS عرض القوائم المالية (يسرى من ١٩٩٨/٧/١) وأعطته ذات الرقم ١ . ولكن الرقمين ٥ ، ١٣ ظلا كما هما (وهو أمر طبيعى فاللجنة IASC لاتستطيع حيالهما شيئاً لصدور معايير IAS أخرى بعدهما) . ومن أمثلة ترك الأرقام القدمة على ماهى عليه ثم تسلسل الأرقام بعدها المعيار IAS رقم ٦ الذى صدر فى يونيو ١٩٧٧ ولكنه ألغى أى تم سحبه فى سنة ١٩٨١ - ليحل محله المعيار IAS رقم ١٥ - أى بعد مرور ٤سنوات على صدوره . ويبين الجدول ٢ الوضع النهائى لمعايير IAS وقد صدر خلال هذه السنوات الأولى ثمانية معايير IAS : من المعيار IAS رقم ٧ إلى المعيار IAS رقم **١٤.**
وقد يكون من الأسباب التى تجعل لجنة معايير المحاسبة الدولية تضيف وتعدل وتلغى المعايير رغبتها - وكما ذكر فيما تقدم - تحقيق المصلحة العامة . وهذه المصلحة تتغير بتغير رغبات وأهداف مستخدمى القوائم المالية . ومن غير شك أن تنمية التجارة الدولية وتنمية المفاهيم التجارية بصفة مستمرة مع تزايد وتعقد العمليات المالية والمحاسبية يحتاج إلى مزيد من التدقيق فى قواعد المعالجات المحاسبية كما يترتب على ذلك أيضاً تغير فى حاجات ومتطلبات مستخدمى القوائم المالية من تلك

جدول رقم ٢

الوضع النهائى لمعايير IAS's

(حتى ٢٠٠١/٣/٣١ حيث إنتهاء دور IASC)

No	Title	عنوانه	رقم المعيار
1-	Presentation of Finacial Statements.	عرض القوائم المالية .	١-
2-	Inventories.	المخزون .	٢-
7-	Cash flow Statements.	قوائم التدفقات النقدية .	٧-
8-	Net Profit or Loss for the Period, Fundamental Errors and Changes in Accounting Policies.	الربح الصافي أو الخسارة الصافية للفترة والأخطاء الجوهرية والتغييرات في السياسات المحاسبية .	٨-
10-	Events After the Balance Sheet Date.	الأحداث بعد تاريخ الميزانية .	١٠-
11-	Construction Contracts.	عقود البناء (والتشييد) .	١١-
12-	Income Taxes.	ضرائب الدخل .	١٢-
14-	Segment Reporting.	التقرير علي الأنشطة المستقلة (أقسام مستقلة) .	١٤-
15-	Information Reflecting the Effects of Changing Prices.	المعلومات التي تعكس تأثيرات تغيير الأسعار .	١٥-
16-	Property, Plant and Equipment.	الأراضي والمباني والآلات والمعدات.	١٦-
17-	Leases.	عقود الإيجار .	١٧-
18-	Revenue.	الإيراد .	١٨-
19-	Employee Benefits.	معاشات العاملين .	١٩-
20-	Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance.	المحاسبة علي المنح الحكومية ، والإفصاح عن المساعدات الحكومية.	٢٠-
21-	The Effects of Changes in Foreign Exchange Rates.	تأثيرات تغييرات أسعار صرف (العملات) الأجنبية .	٢١-
22-	Business Combinations.	اندماج منشآت الأعمال .	٢٢-
23-	Borrowing Costs.	تكاليف الاقتراض .	٢٣-
24-	Related Party Disclosures.	الإفصاح عن الطرف ذي الصلة (العلاقة) .	٢٤-

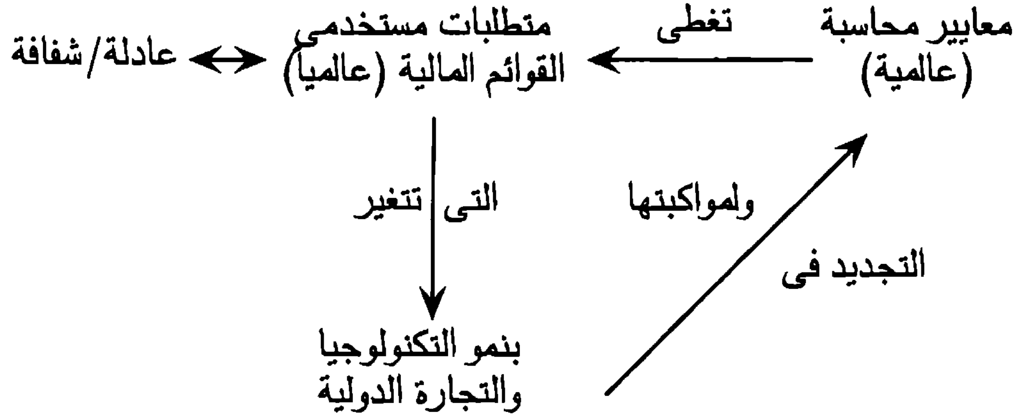
26-	Accounting and Reporting by Retirement Benefit Plans.	المحاسبة والتقرير لخطط معاشات .	٢٦ -
27-	Consolidated Financial Statements.	القوائم المالية المجمعة .	٢٧-
28-	Investments in Associates.	الاستثمارات في منشآت شقيقة .	٢٨-
29-	Financial Reporting in hyperinflationary Economies.	التقرير المالي في الاقتصاديات عالية التضخم .	٢٩-
30-	Disclosures in the Financial Statements of Banks and Similar Financial Institutions.	الإفصاح في القوائم المالية للبنوك والمنشآت المالية الشبيهة .	٣٠-
31-	Financial Reporting of Interests in Joint Ventures.	التقرير المالي للحقوق في المشروعات المشتركة .	٣١-
32-	Financial Instruments: Disclosure and Presentation.	الأدوات المالية : الإفصاح والعرض.	٣٢-
33-	Earnings per Share.	الأرباح (ربح) للسهم .	٣٣-
34-	Interim Financial Reporting.	التقرير المالي الفتري (غير النهائي).	٣٤-
35-	Discontinuing Operations.	إيقاف عمليات (للمنشأة) .	٣٥-
36-	Impairment of Assets.	انخفاض (قيمة) الأصول .	٣٦-
37-	Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets.	المخصصات ، والالتزامات المحتملة ، والأصول المحتملة .	٣٧-
38-	Intangible Assets.	الأصول غير الملموسة .	٣٨-
39-	Financial Instruments : Recognition and Measurement.	الأدوات المالية : الإثبات والقياس .	٣٩-
40-	Investment Property.	عقارات مستثمرة .	٤٠-
41-	Agriculture.	الزراعة .	٤١-

القوائم . فمثلاً كانت قائمتى الميزانية والأرباح من أهم القوائم المالية فى الخمسينيات من القرن الماضى – وكما ذكر الأمريكى «روى –أ– فولك Roy A. Foulke» [٥٢] من أهم القوائم المالية فى الخمسينيات من القرن الماضى . ثم تطور الوضع وتعدلت مسميات بنود قائمة الأرباح والخسائر ومسمى القائمة ذاته فأصبح المحاسبون يستخدمون مايسمى بقائمة الدخل – التى كثيراً ماتبوب حسب وظيفة المصروف (كما تبوب أيضاً حسب طبيعة المصروف) إلى ثلاث مراحل أساسية هى : مرحلة تحديد تكاليف الإنتاج ومرحلة تحديد تكلفة المبيعات (أو تكلفة إنتاج وحدات مباعة كما فى القرار ٢٠٤) وتحديد مجمل الربح أو الخسارة ثم صافى الربح (الخسارة) . وتعطى كل مرحلة عدد من المؤشرات منها مدى كفاءة العاملين فى تحقيق أهداف تلك المرحلة .

ولكن لأن صافى الربح (أو الخسارة) يظل هو أحد العوامل الرئيسية التى تشجع المستثمر على الاستثمار والتعامل مع المنشأة فإن هدف مستخدم البيانات المالية للمنشأة لم يصبح مركزاً على المراحل الثلاثة هذه بقدر ما أصبح مركزاً على مرحلة واحدة لمعرفة : أ– صافى الربح (أو الخسارة) ب– العائد الحقيقى على استثمارات المنشأة والعائد على أسهمه (فأصبح هذين بندين رئيسيين فى القائمة) . وقد عمل المحاسبون على تنفيذ ذلك بعدد من الإجراءات : أ– تم ضغط بنود قائمة الدخل وقصرها فى عدد محدود تسهيلاً على مستخدميها ب– مقابلة هذا الإيجاز بأعداد قائمة محاسبية – ضمن القوائم المالية للمنشأة – تتضمن إيضاحات تفصيلية لجميع بنود القوائم المالية الهامة حـ– الاعتماد على معايير IAS بما يؤدى إلى طمأنه مستخدمى القوائم (والبيانات) المالية للمنشأت إلى أن قواعد إعداد تلك القوائم عادلة وتحقق الشفافية (شكل رقم٣) .

شكل رقم ٣

ارتباط معايير المحاسبة بمتطلبات مستخدمى القوائم وبنمو التكنولوجيا والتجارة



ويجدر تكرار الاشارة بأن مجلس IASB بدأ مسئولياته من ٢٠٠١/٤/١ بإصدار معايير اطلق عليها International Finacial Reporting Standards IFRS حيث صدرت حتى الربع الأول من ٢٠٠٥ خمسة معايير IFRS (انظر فصل ١١) .

٧-٣ المنشآت المساهمة المصرية ملزمة بمعايير IAS's

تضمن قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ « ١- اعتبار التمهيد جزءاً لايتجزأ من معايير المحاسبة المصرية سواء المرفقة أو مايصدر منها مستقبلاً ، ويجب عدم استخدام المعايير مستقلة عن هذا التمهيد . ٢- أعدت معايير المحاسبة المصرية بما يتفق مع معايير المحاسبة الدولية الصادرة من الاتحاد الدولى للمحاسبة ... لذا فإن الموضوعات التى لم يتم تناولها وفقاً للمعايير المصرية المرفقة يرجع فى معالجتها إلى معايير المحاسبة الدولية ... إلخ » [٥٣] . أى أنه على المنشأة المساهمة والتوصية بالأسهم المصرية تطبيق معايير IAS's فى الموضوعات المحاسبية التى لم ترد فى معايير المحاسبة المصرية .

٧- ٣ -١ الموضو المحاسبي قد لايكون المعيار بأكمله

ولكن ما المقصود بالموضوع المحاسبى الذى ورد بالتمهيد المشار إليه ؟ إن مصطلح الموضوع المحاسبى مصطلح عام وقد يختلف الرأى كثيراً حوله فالبند كالأصول هو موضوع محاسبى كما أن بنداً فرعياً منه كالأصول الثابتة يمكن أن يصبح موضوعاً محاسبيا فوسائل النقل مثلاً تصلح لأن تكون موضوعاً محاسبياً .

وكـذلك يمكن أن يكون لمصطلح الموضـوع المحـاسبى أكـثـر من تفسـيـر : أ- الموضوع المحاسبى يعنى المعيار بأكمله : وحينئذ فإن المنشأت المساهمة والتوصية بالأسـهم المصـرية (المادة الرابعـة من القـرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧) تطبق معايير IAS التى ليس لها مقابل فى معايير المحاسبة المصرية . فيجب عليها مثلاً أن تطبق المعيـار IAS ٣٤ «التـقـرير المالى الفـتـرى (الأولى) Interim Fin.nci.l Re-porting » ، والمعيار IAS ٣٦ «انخفاض قيمة الأصول Imp.irment of Assets » ، والمعيار IAS ٣٧ «المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة Provisions, Contingent Li.bilities .nd Contingent Assets » ، وطبـقـاً لهـذا التـفـسـيـر فـإذا احتاجت المنشأة إعداد بند الأصول الثابتة وإهلاكاتها فإنها تلجأ فى ذلك إلى معيار المحـاسبـة المصرية رقم ١٠ (المعدل) ولاتلجأ إلى مـعـيـار IAS ١٦ ب- الموضـوع المحـاسبى يعنى كل عنوان داخل المعيار فـمثلاً معيار المحاسبـة المصرية رقم (١) المعدل عرض القوائم المالية - المقابل لمعيار IAS رقم ١ بنفس العنوان - يتضمن عدداً من العناوين مثل : هيكل ومحتويات القوائم المالية / تحديد القوائم المالية / الميزانية / قائمة الدخل ... فحينما تعد المنشأة ميزانيتها فإنها ترجع إلى القواعد الواردة تحت هذا العنوان (الميزانية مثلا) فى معيار المحاسبة المصرية فإن لم نجد به معالجـة فإنها ترجع فيها إلى مـعيار IAS رقم ١ المقابل ، على اعتبار أن العنوان الداخلى فى معيار المحاسبة المصرية يمثل موضوعاً محاسبياً لم يعالج تلك المسألة . حـ- الموضوع المحاسبى يعنى أى مايمس المسألة المحاسبية : وبموجب هذا التفسير لايتم التقيد بأى عنوان بل ينظر إلى الجزئية المطلوبة فإن لم ترد الجزئية أو المسألة التى تحتاج المنشأة إلى معرفتها فى أى جانب من معيار المحاسبة المصرية فإنه يرجع إلى مـعيار IAS المقابل (أو غير المقابل) . وتبرير ذلك أن الموضـوع المحـاسبى قد يكون كـبيراً حـجماً وتأثيراً مثل موضوع المخـزون (وهو عنوان لثلاثة معايير فى المجموعات الثلاثة لمعايير المحـاسبـة) ولكن هذا الموضوع يتضمن جـزئيات أو موضوعات فرعية هامة للغاية مثل : طرق تحميل التكلفة وتسعير المخزون حتى إن القيمة البيعية الصافية فيه (أو صافى القيمة البيعية) تمثل وحدها موضوعاً محاسبياً فرعياً يطول شرحه ويؤثر تأثيراً كبيراً على نتائج الأعمال .

إذاً فيمكن أن يفسر الموضوع المحاسبى على أساس درجة تأثيره فى القوائم الماليـة (والأرباح والخسائر) ودرجـة تعقده وأهميته بصفة عامـة شاملاً ذلك كـبر حجمه.

والاقتراح الثالث لتفسير مصطلح الموضوع المحاسبى هو مانميل إلى العمل به خاصة لوجود بعض المتطلبات فى معيار IAs رقم ١ - لم ترد فى معيار المحاسبة المصرية رقم ١ المقابلة له - يجب استيفائها إن أرادت المنشأة التقرير بأنها تطبق معايير IAS .

٧-٣-٢ فقرة ١١ من معيار IAS (والمحاسبة المصرية)

٧-٣-٢-١ التطبيق شامل ، والترك مقيد جداً

من المتطلبات العديدة فى معيار IAS رقم ١ عرض القوائم المالية .. أنه يجب على المنشأة التى تتفق قوائمها المالية مع معايير المحاسبة الدولية أن تفصح عن تلك الحقيقة . «ولايجب أن توصف القوائم المالية بأنها متفقة مع معايير المحاسبة الدولية إلا إذا تم تطبيق جميع متطلبات كل معيار IAS محل (قابل) تطبيق وكل تفسير من تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة محل تطبيق Financial Statements should not be described as complying with International Accounting Standards unless they comply with all requirements of each applicable Standard and each applicable interpretation of the Standing Interpretations committee (٥٤) .

إذاً فالمعيار IAS رقم ١ يتطلب - فى حالة وصف المنشأة قوائمها المالية بأنها معدة على أساس أو متفقة مع معايير IAS - أن : أ- تكون المنشأة قد طبقت جميع متطلبات جميع معايير IAS ، وطبقت أيضاً جميع تفسيرات لجنة التفسيرات الدائمة بما يعنى أنه إذا تركت المنشأة متطلب واحد فى أى معيار IAS ، أو فى تفسير للجنة التفسيرات دون تطبيق فإنه يمتنع عليها التقرير بأن قوائمها المالية معدة على أساس معايير IAS ب- اللجنة (IASC) ستتخذ إجراءات أخرى منها أنها ستراقب monitor عملية الترك - بواسطة أكثر من جهة كالمنشأة ومراقب حساباتها حـ- والإفصاح عن متطلبات هامة أمر مطلوب .

الترك نادرا جداً ؛ ويتم في حالة أن نتائج التطبيق مضللة

من المفهوم أنه من الأهداف الأساسية فى تطبيق المنشآت - فى دول العالم - معايير محاسبة متفق عليها - كما فى معايير IAS - أن يكون أساس إعداد القوائم المالية لهذه المنشأت عادل ومتفق عليه وواحد فتسهل القراءات والتحليلات والمقارنات ويسهل التقييم وتكون القوائم بالتالى عادلة وشفافة ، وعلى ذلك فإن ترك

متطلب ما قد يؤثر على القوائم المالية . وعلى العكس من ذلك فقد يكون فى تطبيق متطلب واحد نتائج مضللة «فى ظروف نادرة الحدوث جداً حيث يترتب على استخدام متطلب معين من متطلبات معيار محاسبة دولية أن تكون القوائم المالية مضللة In extremely rare circumstances, application of a specific requirement in an International Accounting Standard might result in misleading financial statements» .

«وتحدث هذه الحالة فقط عندما تكون المعالجة التى يتطلبها المعيار واضح أنها غير مناسبة وهكذا فإنه لن يتحقق عرض عادل سواء باستخدام المعيار أو من خلال افصاح اضافى وحده»[٥٥] .
When the treatment... required by the Standard is clearly in appropriate and thus a fair presentation cannot be achieved either by applying the Standard or through additional disclosure alone» .

لجنة IASC ستراقب الحالات التى لن يتم فيها التطبيق والتى ستعلم بها «من المنشآت ومراقبى حساباتها» ... IASC Will monitor instances of non. compliance that are brought to its attention "by enterprises, their auditors..." [٥٦] .

إذا تبين الفقرات من ١٦-١٨ (معيار IAS رقم ١) إجراءات ترك متطلب واحد من أى معيار IAS وهذا الترك لن يحدث إلا فى ظروف نادرة الحدوث جداً . وعلى ذلك فإن ترك تطبيق متطلب واحد فقط فى أى معيار IAS (وليس ترك معياراً IAS بأكمله) يمكن أن يؤثر تأثيراً شديداً على القوائم المالية (مثل عدم إعادة تقييم أصل فى معيار IAS ١٦ وإذا تم الترك فى ظروف نادرة الحدوث جداً فإن ذلك من شأنه أن تصبح المسألة محل جدل شديد m.tter for consider.ble deb.te . ويجب أن تخضع للحكم judgement . وتستطرد نفس هذه الفقرة الأخيرة أنه «يجب أن يعلم المستخدمين (مستخدمى بيانات المنشأة) أن المنشأة لم تطبق ... معايير المحاسبة الدولية ... h.s not complied with Intern.tion.l Accounting St.nd.rds» .

وهذه النقطة الأخيرة هامة للغاية وتدل دلالة قاطعة على أهمية معايير IAS's وأهمية أن يعرف مستخدم القوائم المالية للمنشأة أنها لم تطبق معايير المحاسبة الدولية (بكاملها) من مجرد ترك متطلب واحد ! وهو مايبين أن العمل بمعايير موحدة ضرورة . ويلاحظ أنه قد يترتب على معرفة المستخدمين أن المنشأة لاتطبق معايير IAS's أن تهتز ثقتهم بهما وقد لايتعاملون معها أو يشترون منتجاتها بما يؤثر على

أرباحـهـا . والجـدير بالإشـارة أن مـعـيـار IAS رقم ١ لم يعط أمـثلة «للظروف نادرة الحدوث جداً» التى أشار إليها .

٧-٣-٢-٢ الـقـرار ٢٠٤ والمعـايير المصـريـة

لم يتطلب القرار ٢٠٤ العمل بمعيار المحاسبة المصرية رقم (١) المعدل عرض القوائم المالية . وقد يكون السبب فى ذلك ، هو صدور الأخير فى يونيو ٢٠٠٢ أى بعد حوالى سنة وربع من نشر القرار ٢٠٤ رغم أنه لم يفعل ذلك بالنسبة لمعيار الأصول غير الملموسة. ورغم هذا فإن القرار ٢٠٤ قد تضمن متطلبات وردت فى هذا المعيار رقم ١ (وقد يكون ذلك لورودها فى معيار IAS ١) مثل إعداد قائمة الدخل ومكوناتها وإعداد قائمة الإيضاحات والمعلومات المتممة للقوائم المالية وأهم البنود بقائمة المركز المالى (والتى لم يطلق القرار ٢٠٤ عليها الميزانية) . ويتصل بذلك أن مجموعة المعايير المحاسبية لم تتضمن هى الأخرى معياراً يقابل المعيار IAS رقم (١) أو معيار المحاسبة المصرية رقم (١) المعدل (وقد يرجع ذلك إلى نفس السبب المتقدم) .

ويتناول معيار المحاسبة المصرية رقم (١) المعدل بعض المتطلبات المتشابهة لما جاء فى الفقرة ١١ من معيار IAS رقم ١ ولكنها تركز على ضرورة تطبيق معايير المحاسبة المصرية وليس معايير IAS .

«ولاتعتبر القوائم المالية متوافقة مع معايير المحاسبة المصرية مالم يتم الوفاء بالمتطلبات الواردة فى كل معيار مطبق» [٥٧] . كما أشار المعيار أيضاً إلى أنه .. «يتحقق العرض السليم للقوائم المالية إذا ماتم تطبيق معايير المحاسبة المصرية تطبيقاً سليماً ... [٥٨]» أى أن متطلبات معيار المحاسبة المصرية رقم (١) فى هذا الخصوص هى تطبيق معايير المحاسبة المصرية (وليس الدولية) وقد يكون بينهما بعض الاختلاف ، كما سيجىء.

إذاً فالمنشأت المصرية المعنية تطبق – وفقاً للفقرتين السابقتين (فى معيار رقم ١) – جميع متطلبات جميع معايير المحاسبة المصرية ، ولكنها لن تطبق الفقرة رقم ١١ من المعيار IAS رقم١ المشار إليها ، لأن معيار المحاسبة المصرية (المقابل للمعيار IAS) لم يتطلب العمل بها أى لم يتطلب تطبيق معايير IAS's وطالما أن المنشأت المصرية المعنية بالتالى لن تطبقها فإن هذه المنشآت – طبقاً للمعيار IAS رقم ١ – لايمكنها التقرير بأن قوائمها المالية معدة على أساس معايير IAS – خاصة وأن معايير المحاسبة المصرية المقابلة لمعايير IAS لم تأخذ بجميع متطلبات هذه المعايير،

علاوة على أنها لم تأخذ ، وكما جاء بالكتاب - معايير بأكملها مثل المعايير IAS ٣٥-٤١ فيما عدا المعيار IAS ٣٨ .

وتجدر الإشارة فى هذا السياق إلى أنه رغم أن المنشأت المساهمة والتوصية بالأسهم المصرية ملزمة بتطبيق معايير IAS فى الموضوعات المحاسبية التى لم ترد بمعايير المحاسبة المصرية ، وفقاً لما أشرنا إليه ، فإن كثير منها ان لم يكن جميعها - خاصة المنشأت المملوكة للدولة - لم تطبق بالكامل معايير IAS التى ليس لها مقابل فى المعايير المصرية . وقد يرجع ذلك فى جانب منه إلى حداثة العهد بالعمل بمعايير المحاسبة المصرية والمعايير المحاسبية ومعايير IAS وضخامة متطلباتها (وأسباب أخرى أشير إليها بالكتاب) .

٨- أهم الحسابات الجديدة (والملغاة) بالقرار ٢٠٤

توضح الجداول من رقم ٣ -١٠ حسابات الأصول وحقوق الملكية والالتزامات والتكاليف والمصروفات والإيرادات (عامة ومساعدة ..) بالقرار وقبله (أى بالدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد قبل تعديله) وكذا حسابات قد تكون مطلوبة تطبيقاً لبعض المعايير . ويمكن القول بأن الحسابات التى أوردها القرار فى الدليل المحاسبى تتفق ، بصفة عامة ، مع الاتجاه العام لتبويب الحسابات حسب طبيعها وحسب وظيفتها فى المحاسبة عالمياً [٥٩] ، وأيضاً فى معايير IAS . وسيتم بإذن الله تناول أهم هذه الحسابات بشيء من التفصيل فى الفصول التالية .

٨-١ حسابات الأصول (حسابات متفرعة عن رقم ١)

يبين الجدول رقم ٣ حسابات الأصول بالقرار ٢٠٤ وقبله .

٨-١-١ أصول طويلة الأجل

لم يتضمن الدليل المحاسبى بالقرار ٢٠٤ ، وكما أشرنا حساباً عنوانه الأصول طويلة الأجل ولكن ورد هذا المسمى - ودون رقم - فى قائمة المركز المالى .

٨-١-٢ تكوين استثماري

غير القرار ٢٠٤ مسمى حساب تكوين سلعى - بالنظام المحاسبى الموحد - إلى تكوين استثمارى . ذلك أن المشروعات تحت التنفيذ تمثل نوع من استخدامات أموال

المنشأة فى إنفاق استثمارى يتحول إلى تكوين استثمارى (سلع تحت التكوين) ثم أصول ثابتة .

٨-١-٣ الاستثمارات : طويلة ومتداولة

كان النظام المحاسبى الموحد قد أورد حساباً للاستثمارات ضمنه استثمارات عقارية (أى طويلة الأجل) وضمنه أيضاً استثمارات فى سندات وأسهم وأوراق مالية أخرى (يمكن اعتبارها استثمارات متداولة) . وقد جاء موقع هذا الحساب - فى النظام المحاسبى الموحد - بين حسابى الأقراض طويلة الأجل والعملاء . وقد عدل القرار ٢٠٤ من هذا الوضع وفصل بين الاستثمارات طويلة الأجل والمتداولة حيث خصص للاستثمارات طويلة الأجل الحساب رقم ١٣ أى لاحقاً للأصول الثابتة والمشروعات تحت التنفيذ وخصص للاستثمارات والأوراق المالية المتداولة الحساب رقم ١٨ وهو حساب جديد ضمن الأصول المتداولة مباشرة (وضع فى ترتيب بين حسابى العملاء والنقدية) .

ولأن الاستثمارات طويلة الأجل تهم المنشأة أكثر من القروض طويلة الأجل فقد أوردها القرار ٢٠٤ سابقه لحساب القروض طويلة الأجل (وكان النظام المحاسبى الموحد قد اتبع العكس) .

٨-١-٤ حساب أصول أخري

أورد القرار ٢٠٤ حساباً للأصول الأخرى (رقم ١٥) ضمن حسابات الأصول (يأتى ترتيبه بعد القروض والأرصدة المدينة طويلة الأجل) وقد أحسن القرار حين ضمن هذا الحساب حسابا مساعداً - يستخدم لأول مرة - وهو حساب الأصول غير الملموسة (حـ / ١٥١) وضمنه ثلاث حسابات : شهرة (حـ/١٥١١) وبراءات اختراع (حـ/١٥١٢) وتكاليف تطوير (حـ / ١٥١٣) . ويلاحظ أن القرار أطلق على الحساب ١٥١١ شهرة وليس شهرة المحل - وهو المسمى الذى كان متعارفاً عليه فى معظم المنشآت المصرية . ويعتبر مصطلح شهرة وليس شهرة المحل - هو الترجمة المقبولة لمصطلح goodwill [٦٠]. **وتناول القرار ٢٠٤ لهذه الحسابات الثلاث يتفق مع التبويب العالمى فى هذا الصدد ، ويكون القرار بذلك قد حقق فى هذه الجزئية هدفه فى أن تعمل المنشآت «بالعرف المحاسبى» .**

وقد أوجد القرار ٢٠٤ - ضمن الأصول الأخرى - حسابين مساعدين أخرين هما حسابى نفقات مرسلة ومؤجلة (الحسابين رقمى ١٥٢ ، ١٥٣ على التوالى) وبعضاً

من الحسابات الفرعية لهذين الحسابين مثل نفقات تحديث فروع ومعارض (حـ/١٥٢١) ونفقات تأسيس (حـ/١٥٣١) وحملة إعلانية (حـ/١٥٣٣) أوردها الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد قبل تعديله ضمن الأصول الثابتة (فى حساب نفقات إيرادية مؤجلة) .

والجدير بالإشارة أن المعيار IAS رقم ١ عرض القوائم المالية قد أورد – فى الملحق – حساباً للشهرة (ورخص التصنيع)، ضمن الأصول غير المتداولة (وهذا المسمى يرادف إلى حد ما الأصول طويلة الأجل)، وتتفق عليه دول كثيرة [٦١] ، غير أن معيار المحاسبة المصرية رقم (١) المعدل عرض القوائم المالية المقابل لمعيار IAS رقم ١ لم يستخدم مصطلح الأصول غير المتداولة فى النموذج الذى عرضه للميزانية – وإنما استخدم مصطلح أصول طويلة الأجل (وقد استخدم القرار ٢٠٤ أيضاً هذا المسمى) وذلك على الرغم من أنه أشار إلى الاصول غير المتداولة (وإلى الالتزامات غير المتداولة) وهو يتناول الميزانية[٦٢] وليس قائمتها .

الجدول رقم ٣
مقارنة حسابات الأصول العامة والمساعدة والفرعية) بالقرار ٢٠٤ وقبله

الحساب بالقرار ٢٠٤ (**)				الحساب قبل القرار
فرعية	مساعدة	عامة	**الأصول طويلة الأجل**	
		١	**الأصول**	**الأصول**
		١١	**أصول ثابتة**	أصول ثابتة حـ/رقم ١١
–	١١١		أراضي	أراضي ١١١ للاستغلال .....
–	١١٢		مباني وإنشاءات ومرافق وطرق	مباني ١١٢
–	١١٣		آلات ومعدات	آلات ١١٣
–	١١٤		وسائل نقل وانتقال	وسائل نقل ١١٤
–	١١٥		عدد وأدوات	عدد وأدوات ١١٥
–	١١٦		أثاث وتجهيزات مكتبية	أثاث ومعدات مكاتب ١١٦
–	١١٧		ثروة حيوانية ومائية	ثروة حيوانية ومائية ١١٧
–	١١٨		....	أصول ثابته أخري ١١٨ / إصول غير مملوكة / مقابل حق انتفا.

(*) وضعت الحسابات التي تتشابه مسمياتها (أو تقترب مكوناتها ومفاهيمها من بعضها) مقابلة لبعضها.

(**) الحسابات بالقرار ٢٠٤ = الحسابات بالدليل المحاسبي للقرار أو بالقوائم المالية/الحسابات قبل القرار الحسابات بالدليل المحاسبي للنظام المحاسبي الموحد قبل تعديله .

فرعية	مساعدة	إجماليات وعامة	الأصول طويلة الأجل(*)		
			مشروعات تحت التنفيذ		
	١٣١	١٢	تكوين استثماري (يبوب كالأصول الثابتة		مشروعات حـ/رقم ١٢ (يبوب
			أراضي ١٢١١ ، مباني ١٢١٢ ...)		كالأصول الثابتة) تحت التنفيذ
					تكوين سلعي ١٢١
	١٢٢		انفاق استثماري		انفاق استثماري ١٢٢
			دفعات مقدمة		دفعات مقدمة ١٢٢١
		١٣	اعتمادات مستندية لشراء أصول ثابتة		اعتمادات ١٢٢٢
			استثمارات طويلة الأجل		استثمارات حـ/رقم ١٥
١٢٢١	١٣١		استثمارات عقارية		استثمارات عقارية ١٥١ (أراضي
١٢٢٢	١٣٢		استثمارات في أسهم شركات ت	ج	....)
–	١٣٣		استثمارات في أسهم شركات ش	ج	–
–	١٣٤		استثمارات في أسهم شركات خ	ج	–
–	١٣٥		استثمارات في سندات	ج	–
–	١٣٦		استثمارات في وثائق استثمار	ج	–
–	١٣٧		....		–
		١٤	قروض وأرصدة مدنية طويلة الأجل		أقراض طويل الأجل ١٤
–	١٤١		قروض ق/ت/ش	ج	(أقراض محلي ١٤١ ، أقراض
–	١٤٢		قروض لجهات خ	ج	للخارج ١٤٢/١٤٣ ...)
–	١٤٣		....		
		١٥	أصول أخري	ج	
	١٥١		أصول غير ملموسة	ج	
١٥١١			شهرة	ج	
١٥١٢			براءات اخترا/علامات تجارية/حقوق		
			امتياز وتأليف	ج	مصروفات الابحاث والتنمية لمنتج
١٥١٣			تكاليف التطوير		جديد (حـ / ١١٩٥)
١٥١٤			....		

(*) علامة (–) = ليس له مقابل بالتمام /ت = شركات تابعة/ش = شركات شقيقه / ح = شركات أخري . ق = شركات قابضة / ج = حسابات جديدة (وتستخدم هذه الاختصارات في جميع الجداول حتي رقم ٦) .

فرعية	مساعدة	عامة	الأصول	
	١٥٢		نفقات مرسمله	
١٥٢١			نفقات تحديث فرو ومعارض النشاط التجاري .	مصروفات تحديث فرو ومعارض النشاط التجاري (١١٩٦) .
١٥٢٢			مساهمة المنشأة في إنشاء أصول غير مملوكة لها وتخدم أغراضها .	مصروفات تتعلق بأصول غير مملوكة للوحدة وتخدم أغراضها (١١٨١).
١٥٢٣			مقابل حق الانتفا. بمقار عن طريق الشراء بالجدك	مقابل حق الانتفا. بمقار عن طريق الشراء بالجدك (حـ/١١٨٢) .
	١٥٣		نفقات مؤجلة (*)	نفقات إيرادية مؤجلة (١١٩)
١٥٣١			نفقات تأسيس .	مصروفات تأسيس ١١٩١.
١٥٣٢			نفقات ماقبل بدء الانتاج/التشغيل .	مصروفات إدارية وعمومية قبل التشغيل ١١٩٤
١٥٣٣			حملة إعلانية	حملة إعلانية ١١٩٢ (لامقابل له : فوائد قروض للاكتتاب في تأسيس شركات جديدة حـ/١١٩٣
		١٦	**مخزون**	مخزون ١٣
	١٦١		مخزن خامات ومواد ووقود وقطع غيار .	مخزن مستلزمات سلعية ١٣١
١٦١١			مخزن الخامات .	مخزن الخامات ١٣١١
١٦١٢			مخزن الوقود والزيوت .	مخزن الوقود ١٣١٢
١٦١٣			مخزن قطع الغيار والمهمات .	مخزن قطع الغيار والمهمات ١٣١٣
١٦١٤			مخزن مواء التعبئة والتغليف .	مخزن مواد التعبئة ... ١٣١٤
١٦١٥			مخزن المخلفات والخردة .	مخزن المخلفات ١٣١٥ (١٣١٦ ......) (حـ/مستلزمات تحت التكوين) حـ/١٣٩ .
١٦١٦			مخزون مواد وقطع غيار تحت التكوين .	
-	١٦٢		مخزون إنتاج غير تام .	إنتاج غير تام وأعمال تحت التنفيذ ١٣٢ (حسابات فرعية ...)
-	١٦٣		مخزون إنتاج تام .	إنتاج تام ١٣٣
-	١٦٤		مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع .	مخزن بضائع بغرض البيع ١٣٥
-	١٦٥		مخزون لدي الغير .	بضائع لدي الغير ١٣٤

(*) يلغي هذا الحساب في ٢٠٠٤/٧/١ .

فرعية	مساعدة	عامة	الأصول	
–	١٦٦		اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات	اعتمادات لشراء بضائع ١٣٦ (حـ/حركة الإنتاج التام بسعر البيع ١٣٧ ، حـ/إنتاج غير تام وتام مشروعات التعمير حـ/١٣٨ .
		١٧	**عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة**	مدينون ١٦
–	١٧١		عملاء	عملاء ١٦١
–	١٧٢		أوراق قبض	أوراق قبض ١٦٢ (أوراق قبض خارجية ١٦٢٣)
–	١٧٣		حسابات مدينة لدي ق/ت/ش (ج)	–
– –	١٧٤		حسابات مدينة لدي المصالح والهيئات (ج)	–
١٧٤١			مصلحة الجمارك (أمانات) (ج)	–
١٧٤٢			مصلحة الضرائب علي المبيعات (ضريبة علي المدخلات تحت التسوية) (ج)	–
١٧٤٣			مصلحة الضرائب العامة (مبالغ مخصوصة بمعرفة الغير) (ج)	–
	١٧٥		إيرادات مستحقة التحصيل	إيرادات جارية وتخصيصية مستحقة ١٧٣ (إعانات/ أ. مالية/فوائد إيجارات/تعويضات/متنوعة/أعوام سابقة .
	١٧٦		مصروفات مدفوعة مقدماً (ج)	
	١٧٧		حسابات مدينة أخري	أرصدة مدينة أخري ١٧٢ . (مدينون متنوعون ١٦٣ ، مدينو إيرادات تأمينية ١٦٤ ، مدينون مختلفون ١٧١/ ١٧٤ ...) .

فرعية	مساعدة	عامة	الأصول بالقرار ٢٠٤	قبل القرار ٢٠٤
		١٨	**استثمارات وأوراق مالية متداولة**	
	١٨١		أسهم	أسهم ١٥٢٢١
–	١٨٢		سندات	سندات ١٥٢٢٢
–	١٨٣		وثائق استثمار	شهادات استثمار ١٥٢٢٣
–	١٨٤		أذون خزانة	ج (استثمارات سندات حكومية ١٥٢١ ،
–	١٨٥		....	أجنبية ١٥٢٣ ، أخرى ١٥٢٤) .
		١٩	**نقدية بالبنوك والصندوق**	نقدية بالصندوق بالبنوك ١٨
	١٩١		ودائع بالبنوك لأجل أو بإخطار سابق	بنك ودائع الأجل ١٨٣
–	١٩٢		غطاء خطابات ضمان	–
–	١٩٣		حسابات جارية بالبنوك	حـ/جاري نشاط جاري ١٨٢١
–	١٩٤		نقدية بالصندوق	نقدية بالصندوق ١٨١ (صندوق
–				الإدارة / الفرو سلف مستديمة) .

٨-١-٤-١ رسملة تكاليف التطوير بشروط

يفرق المحاسبون بين مصروفات البحوث ومصروفات التطوير (التنمية) فمثلاً يمكن رسملة النوع الثانى – وكما سيجىء فيما بعد – بشروط . وقد أخذ القرار ٢٠٤ بهذا المفهوم وأوجد حساباً لمصروفات البحوث (حـ/٣٣١٣ أبحاث وتجارب) وأخر لمعالجة تكاليف التطوير (حـ/١٥١٣) .

٨-١-٤ - ٢ حسابان مدينان لمصلحة الضرائب

أوجد القرار ٢٠٤ – ولأول مرة – حسابين مدينين لمصلحة الضرائب : على المبيعات (حـ/١٧٤٢) ومصلحة الضرائب العامة (حـ/١٧٤٣) . وترتيباً على ذلك فإن قيمة المعاملات المالية مع الممولين يتم إثباتها حسب طبيعتها إذ أنه ليس من الضرورى أن يكون الممول مديناً دائماً وإنما قد يكون دائناً بما يدفعه مقدماً أو يخصم منه تحت حساب الضريبة التى لم تستحق عليه بعد .

٨-٢ حسابات حقوق الملكية والالتزامات

يوضح الجدول رقم ٤ حسابات حقوق الملكية والإلتزامات الواردة بالقرار ٢٠٤

مقارنة بما قبل القرار . وكثيراً ماكان يطلق ، قبل القرار ، على الالتزامات – وهى ترجمة لمصطلح Li.bilites مصطلح خصوم (وهو ترجمة قد لاتكون قريبة من معنى هذا المصطلح الإنجليزى . والجدير بالإشارة أن معايير المحاسبة السعودية مازالت تستخدم هذا المصطلح [٦٣] . ويوضح الجدول رقم ٤ أن القرار ٢٠٤ قد أوجد حسابات جديدة كثيرة ضمن حقوق الملكية والإلتزامات ، (وفقاً لما سيأتى) .

٨-٢-١ رأس المال : مدفوع ومصدر

استحدث القرار ٢٠٤ بعض الحسابات المرتبطة برأس المال واتخذ مفهوماً جديداً لإظهار رأس المال المدفوع (حـ/٢١) مؤداه إظهار مراحل هامة فى عملية إصدار رأس المال : رأس المال المصدر (حـ/٢١١) وقيمة الأقساط التى لم يطلب سدادها بعد (حـ/٢١٢) وقيمة الأقساط المتأخر سدادها (حـ/٢١٣) – بحيث يستقطع رصيدى حـ/٢١٢ ، ٢١٣ من رصيد حـ / ٢١٢ لينتج رصيد حـ/٢١ .

أى أن رصيد حـ/٢١ = رصيد حـ/٢١١ - (رصيد حـ/٢١٢ + رصيد حـ/٢١٣) .

٨-٢-٢ احتياطي نظامي ورأسمالي

كما استحدث القرار ٢٠٤ حسابى احتياطى نظامى (حـ/٢٢٢) واحتياطى رأسمالى (حـ/٢٢٣) ، وألغى خمسة حسابات هى : حساب احتياطى يستثمر فى سندات حكومية واحتياطى تمويل المشروعات الاستثمارية والاحتياطى العام واحتياطى سداد مساهمة الحكومة واحتياطى ارتفاع أسعار الأصول ، وأبقى على حسابى الاحتياطى القانونى (حـ/٢٢١) والاحتياطيات الأخرى (حـ/٢٢٤) .

جدول رقم ٤

مقارنة حسابات حقوق الملكية والإلتزامات بالقرار ٢٠٤ وقبله

فرعية	مساعدة	اجماليات وعامة	الأصول		قبل القرار ٢٠٤
		٢	حقوق الملكية والإلتزامات		الخصوم (٢)
		٢١	رأس المال المدفو	ج	رأس المال (٢١)
	٢١١		رأس المال المصدر	ج	–
	٢١٢		أقساط لم يطلب سدادها	ج	–
	٢١٣		أقساط متأخر سدادها	ج	(رأسمال مملوك ٢١١/مساهمة الحكومة (تسدد) ٢١٢ / ٢١٣ ....)
		٢٢	احتياطيات		احتياطيات وفائض مرحل (٢٢)
	٢٢١		احتياطي قانوني		احتياطي قانوني ٢٢١
	٢٢٢		احتياطي نظامي	ج	–
	٢٢٣		احتياطي رأسمالي	ج	–
	٢٢٤		احتياطيات أخري		احتياطيات أخري ٢٢٧ (احتياطيات : يستثمر في سندات (٢٢٢)/تمويل مشروعات ٢٢٣/عام ٢٢٤/سداد مساهمة الحكومة ٢٢٥/ارتفا. أسعار أصول ٢٢٦) .
		٢٣	أرباح (خسائر) مرحلة	ج	(فائض مرحل ٢٢٨)
		٢٤	(أسهم الخزينة)	ج	–
		٢٥	التزامات طويلة الأجل		– قروض طويلة الأجل ٢٤
	٢٥١		قروض طويلة الأجل من ق/ت/ ش	ج	–
	٢٥٢		قروض طويلة الأجل من البنوك	ج	–
	٢٥٣		قروض طويلة الأجل من جهات أخري	ج	–
	٢٥٤		سندات	ج	[قروض محلية ٢٤١ (لشراء أصول جديدة ٢٤١١ /قائمة ٢٤١٢/سلعية ٢٤١٣ ، ٢٤١٤ ....) خارجية ٢٤٢ (لشراء أصول ٢٤٢١/لشراء مستلزمات سلعية ٢٤٢٢)]
	٢٥٥		....		
		٢٦	مخصصات		مخصصات (٢٣)
	٢٦١		مخصص إهلاك أصول ثابتة		مخصص إهلاك ٢٣١
٢٦١١			مزروعات معمرة قابلة للإهلاك		مزروعات معمرة ٢٣١١
٢٦١٢			مباني وإنشاءات ومرافق وطرق		مباني وإنشاءات ٢٣١٢
٢٦١٣			آلات ومعدات		آلات ومعدات ٢٣١٣
٢٦١٤			وسائل نقل وانتقال		وسائل نقل ٢٣١٤

٢٦١٥			عدد وأدوات	عدد وأدوات ٢٣١٥
٢٦١٦			أثاث وتجهيزات مكتبية	أثاث ٢٣١٦
٢٦١٧			ثروة حيوانية ومائية	ثروة حيوانية ٢٣١٧
٢٦١٨			....	أخري ٢٣١٨
				نفقات مؤجلة ٢٣١٩
	٢٦٢		مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج غير التام ج	
	٢٦٣		مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج التام ج	
	٢٦٤		مخصص هبوط أسعار مخزون البضائع المشتراه ج	
	٢٦٥		مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية ج	
	٢٦٦		مخصص الديون المشكوك في تحصيلها	مخصص د.م. ٢٣٣
	٢٦٧		مخصص الضرائب المتنازع عليها	مخصص ضرائب متنازع عليها ٢٣٢
	٢٦٨		مخصص المطالبات والمنازعات ج	-
	٢٦٩		مخصصات أخري	أخري ٢٣٤ (٢٣٤١ ....)
		٢٧	بنوك دائنة	بنوك دائنة (٢٥)
	٢٧١		سحب علي المكشوف	سحب علي المكشوف (٢٥١)
	٢٧٢		تمويل اعتمادات مستندية	جاري دائن مقابل اعتمادات مستندية (٢٥٣)
	٢٧٣		قروض قصيرة الأجل	قروض قصيرة الأجل بضمان (٢٥٢) (٢٥٤ ....)
		٢٨	موردون وأوراق دفع وحسابات دائنة	- (دائنون ٢٦/حسابات دائنة ٢٧)
	٢٨١		موردون	موردون ٢٦١ (قطا.عام وخاص والخارج)
	٢٨٢		أوراق دفع	أوراق دفع ٢٦٢ (محلية ٢٦٢١ خارجية ٢٦٢٢ / ٢٦٢٣ ....)
	٢٨٣		حسابات دائنة ق/ت/ش	(جاري الهيئة/الشركة القابضة ٢٦٣٦) (حساب جاري شركات الهيئة/ الشركة القابضة ٢٦٣٨)
	٢٨٤		حسابات دائنة للمصالح والهيئات ج	-

٢٨٤١			مصلحة الجمارك		مصلحة الجمارك ٢٦٣٣
٢٨٤٢			مصلحة الضرائب علي المبيعات	ج	–
٢٨٤٣			مصلحة الضرائب العامة	ج	– مصلحة الضرائب ٢٦٣٢
٢٨٤٤			مصلحة الضرائب العقارية	ج	–
٢٨٤٥			الهيئة القومية للتأمين الاجتماعي		الهيئة القومية للتأمينات الاجتماعية ٢٦٣٥ – الهيئة القومية للتأمين والمعاشات ٢٦٣٧
٢٨٤٦			هيئات تأمينية أخري		هيئات تأمينية أخري ٢٦٣٩ (تأمين صحي)
	٢٨٥		دائنوا التوزيعات		دائنوا التوزيعات ٢٦٤ (حصة الدولة ٢٦٤١/حصة المساهمين ٢٦٤٢ حصة العاملين ٢٦٤٣ أخري ٢٦٤٤ و ٢٦٤٥ ....)
	٢٨٦		مصروفات مستحقة السداد		مصروفات جارية تخصيصية مستحقة ٢٧٤ (أجور مستحقة/إيجارات مستحقة/ فوائد/تبرعات/تعويضات مستحقة/م.سنوات سابقة مستحقة ٢٧٤٧ ...).
	٢٨٧		إيرادات محصلة مقدماً		–
	٢٨٨		أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (تخص أعوام لاحقة)		أرباح مبيعات تقسيط تخص أعوام لاحقة ٢٧٣٢
	٢٨٩		حسابات دائنة أخري (دائنو شراء أصول ثابتة/دائنو شراء استثمارات ...)		[دائنون متنوعون ٢٦٣ (تأمينات للغير ٢٦٣١/وزارة المالية ٢٦٣٤/دائنوا مصروفات تأمينية ٢٦٥/حسابات دائنة مختلفة ٢٧١/دائنون مختلفون ٢٧٢ أرصدة دائنة أخري ٢٧٣] .
			حسابات قائمة الدخل وتوزيعات الأرباح		نتيجة العام (حـ/٢٨)
	٢٩١	٢٩	حسابات قائمة الدخل	ج	(حساب عمليات جارية ٢٨١)
٢٩١١			حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة		حـ/الإنتاج ٢٨٢
٢٩١٢			حساب المتاجرة		حساب المتاجرة ٢٨٣

٢٩١٣	٢٩٢		حساب الأرباح والخسائر حساب توزيع الأرباح	حساب الأرباح والخسائر ٢٨٤ (فائض ٢٨١١/عجز ٢٨١٢/حساب موازنة الحسابات الختامية التقليدية ٢٨٥) .

٨-٢-٣ حساب أسهم خزينة (مدين)

وهذا حساب جديد آخر وهو مدين بطبيعته حيث تثبت به قيمة أسهم رأسمال المنشأة التى تشتريها لحسابها .

٨-٢-٤ أرباح (خسائر) مرحلة

كان هذا الحساب - قبل صدور القرار ٢٠٤ - ضمن الاحتياطيات (فى حساب فائض مرحل) وحسناً فعل القرار ٢٠٤ بإظهاره فى حساب مستقل (حـ/٢٣) ضمن الحسابات العامة للمنشأة ليكمل حسابات حقوق الملكية الثلاثة : رأس المال والاحتياطيات والأرباح المرحلة (أو الخسائر المرحلة مطروحة) .

٨-٢-٥ قروض طويلة الأجل

صنف القرار ٢٠٤ هذه القروض - وكما فعل بالنسبة لحسابات الأقراض حـ/١٤ - حسب الجهة المقرضة : شركات/بنوك/جهات أخرى ولم يورد القرار تصنيف القروض حسب جنسية المقرض أو مكانه الجغرافى (قرض خارجى أو محلى) ولأهمية هذا التصنيف للمنشأة ولمستخدم بياناتها فإنه يحسن أن تصنف المنشأت - وبموافقة جهاز المحاسبات - حسابات القروض من الشركات والبنوك والجهات الأخرى إلى قروض خارجية (أو أجنبية) ومحلية .

٨-٢-٦ المخصصات

أوجد القرار ٢٠٤ حسابات جديدة للمخصصات : أ- حسابات مخصصات هبوط الأسعار : لمخزون إنتاج غير تام حـ/٢٦٢ ، ولمخزون إنتاج تام حـ/٢٦٣ ، ولمخزون البضائع المشتراه حـ/٢٦٤ وللأوراق المالية حـ/٢٦٥ ب- حساب مخصص

المطالبات والمنازعات حـ/٢٦٨ وحسابات هبوط أسعار الأصول هامة للغاية فى إثبات تلك الأصول مخفضة إلى ق . ب . ص .

وألغى القرار حساب مخصص نفقات إيرادية مؤجلة حـ/٢٣١٩ بالدليل المحاسبى المعدل لأن حـ / النفقات الإيرادية سيتم اقفاله تطبيقا للمفاهيم المحاسبية الحديثة التى أخذ بها القرار ٢٠٤ .

٨-٢-٧ حسابات مصلحة الضرائب

أوجد القرار ٢٠٤ – وكما فعل بالنسبة للأصول – حسابين جديدين لمصلحة الضرائب (وقد كانا حساباً واحداً من قبل مقسماً إلى أنواع الضرائب أو طرق استئدائها) : مصلحة الضرائب على المبيعات (حـ/٢٨٤٢) ومصلحة الضرائب العامة (حـ/٢٨٤٣) وأضاف لهما – ولم يفعل ذلك للأصول – حساباً لمصلحة الضرائب العقارية (حـ/٢٨٤٤) أى أن القرار صنف حسابات المصلحة – وكما فعل من قبل – حسب نوعية الضرائب وإن كان هناك ربط أيضاً بالمصلحة الحكومية (للضرائب) ذاتها .

٨-٢-٨ حسابات قائمة الدخل وتوزيعات الأرباح

تعتبر هذه الحسابات (حـ/٢٩) من أهم الحسابات التى أوجدها القرار ٢٠٤ فهى تظهر أ- حسابات قائمة الدخل (حـ/٢٩١) وتتمثل فى ثلاثة حسابات : تكلفة إنتاج (أو شراء) الوحدات المباعة (حـ/٢٩١١) والمتاجرة (حـ/٢٩١٢) والأرباح والخسائر (حـ/٢٩١٣) ب- توزيع الأرباح (حـ/٢٩٢) . وهذا الحساب الأخير حساب جديد وكانت بنوده – قبل القرار ٢٠٤ – تظهر فى المرحلة الأخيرة من حساب العمليات الجارية .

وكانت نتيجة العام – قبل القرار ٢٠٤ – تظهر فى حساب مستقل (حـ/٢٨) وتظهر معها أيضاً فى هذا الحساب توزيعات الأرباح المقترحة . كما تفرع عن الحساب (٢٨) هذا عدداً من الحسابات المساعدة منها حساب العمليات الجارية (حـ/٢٨١) الذى تضمن إظهار توزيعات الأرباح (المقترحة) وأضيف إلى الحسابات المساعدة

الأربعة الأخرى (حـ/الإنتاج حـ/٢٨٢ ، المتاجرة جـ/٢٨٣ والأرباح والخسائر حـ/٢٨٤ ، وحـ/٢٨٥ موازنة الحسابات الختامية) حساب توزيع الأرباح دون أن يعطى له رقماً . إذا كان حساب نتيجة العام (حـ/٢٨) قبل القرار ٢٠٤ ، لايتضمن فقط نتيجة العام وإنما أيضاً توزيعات الأرباح المقترحة (إن وجدت أرباحاً للتوزيع) . وقد عدل القرار ٢٠٤ من ذلك وضمن حـ/٢٩ حسابات قائمة الدخل وفى حـ / مستقل تظهر توزيعات الأرباح (بعكس الحال بالنسبة للحساب ٢٨ قبل القرار ٢٠٤) .

وحسناً فعل القرار ٢٠٤ بإيجاد هذه الحسابات (حـ/٢٩ والمتفرع عنه) رغم أنها تزيد عما جاء فى معيار IAS رقم ١ ومعيار المحاسبة المصرية رقم ١ عرض القوائم المالية – ذلك أنها إضافة إلى ماسبق ، تحقق قدراً هاماً من الرقابة والضبط على الحسابات بالدفاتر علاوة على أنها توفر قدراً هاماً من المعلومات المالية المفيدة لمستخدم القوائم المالية للمنشأة ولإدارتها .

٨-٣ حسابات التكاليف والمصروفات

يبين الجدول رقم ٥ حسابات التكاليف والمصروفات بالقرار ٢٠٤ وقبله . وسيتم تناول التكاليف والمصروفات وكما أشرنا بشيء من التفصيل عند التعرض لتكاليف الإنتاج المخزون وتقييمه .

٨-٣-١ القرار ٢٠٤ يبوب البنود حسب طبيعتها (بنود التكاليف الرئيسية الثلاث) وأيضاً حسب وظيفتها

عدل القرار ٢٠٤ مسميات وأرقام حسابات المصروفات حتى تتفق وبنود تكاليف الإنتاج الرئيسية الثلاث المتعارف عليها : خامات ومواد (حـ/٣١) وأجور (حـ/٣٢) ومصروفات (حـ/٣٣) .

الجدول رقم ٥

مقارنة حسابات التكاليف والمصروفات

(العامة والمساعدة والفرعية) (*) بالقرار ٢٠٤ وقبله

– حسب طبيعة المصروف – ثم وظيفته

فرعية	مساعدة	اجماليات وعامة	بالقرار ٢٠٤	قبل القرار ٢٠٤
		٣	تكاليف ومصروفات	الاستخدامات (٣)
		٣١	خامات ومواد ووقود وقطع غيار	مستلزمات سلعية ٣٢
	٣١١		خامات ومدخلات إنتاج	خامات ٣٢١ (رئيسية ، ومساعدة)
	٣١٢		وقود وزيوت	وقود وزيوت وقوي محركة للتشغيل ٣٢٢ (فحومات ... إلخ)
	٣١٣		قطع غيار ومهمات	قطع غيار ومهمات ٣٢٣ (قطع غيار ومواد صيانة .....)
	٣١٤		مواد تعبئة وتغليف	مواد تعبئة وتغليف ٣٢٤
	٣١٥		كهرباء ومياه	مياه وإنارة ٣٢٧
	٣١٦		أدوات كتابية	أدوات كتابية وكتب ٣٢٦
				(مخلفات ٣٢٥ /أراضي مستخدمة في تنفيذ مشروعات الإسكان ٣٢٨/....)
		٣٢	أجور	أجور ٣١
	٣٢١		أجور نقدية	أجور نقدية ٣١١
	٣٢٢		مزايا عينية	مزايا عينية ٣١٢
	٣٢٣		تأمينات اجتماعية	مساهمة الدولة/مساهمة الدولة الوحدة في التأمين والمعاشات ٣١٣١ ... ٣١٤ ...
		٣٣	مصروفات	مستلزمات خدمية ٣٣
	٣٣١		خدمات مشتراه	-
٣٣١١			مصروفات صيانة	مصروفات صيانة ٣٣١ (صيانة مجاري ... إلخ)

(*) رغم كثرة بنود حسابات التكاليف والمصروفات (ثم الإيرادات) فإنه ولضيق المقام عرضت الحسابات والمقارنات حتي مستوي الحسابات الفرعية .

٣٣١٢			مصروفات تشغيل لدي الغير ومقاولي الباطن	مصروفات تشغيل ... ٣٣٢
٣٣١٣			مصروفات أبحاث وتجارب	خدمات أبحاث وتجارب ٣٣٣
٣٣١٤			مصروفات دعاية وإعلان ونشر وطبع وعلاقات عامة واستقبال	نشر وإعلان ومصروفات طبع ودعاية واستقبال٣٣٤
٣٣١٥			مصروفات نقل وانتقالات واتصالات .	نقل وانتقالات عامة ومواصلات ٣٣٥
٣٣١٦			إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارات)	تأجير معدات وسائل نقل ٣٣٦
٣٣١٧			خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات	تكاليف خدمات المصالح ٣٣٧
٣٣١٨			مصروفات خدمية أخري	مصروفات خدمية متنوعة ٣٣٨ (اشتراكات /ق. تأمين/٣٣٩ .....)
	٣٣٢		الإهلاك والاستهلاك	الاهلاك ٣٥٢١ (م. تمويلية ٣٥ (ضرائب ...)
٣٣٢١			إهلاك الأصول الثابتة	– .
٣٣٢٢			استهلاك الأصول غير الملموسة والنفقات المرسلة	– إهلاك نفقات إيرادية ٣٥٢١٩
	٣٣٣		فوائد	فوائد محلية ٣٥٥
	٣٣٤		إيجار عقارات (أراضي ومباني)	إيجارات فعلية ٣٥٣
	٣٣٥		ضرائب عقارية	ضرائب عقارية ٣٦٨
	٣٣٦		ضرائب غير مباشرة علي النشاط ج	(ضرائب ورسوم سلعية ٣٥١/تسوية م. الصيانة ٣٥٢٢)
	٣٣٧		....	
		٣٤	مشتريات بضائع بغرض البيع	مشتريات بغرض البيع ٣٤
		٣٥	أعباء وخسائر	تحويلات جارية تخصيصية ٣٦
	٣٥١		مخصصات (بخلاف الإهلاك)	مخصصات (بخلاف الإهلاك والصيانة ٣٦٧
	٣٥٢		ديون معدومة	ديون معدومة ٣٦٦
	٣٥٣		خسائر بيع أوراق مالية ج	
	٣٥٤		أعباء وخسائر متنوعة ج	
٣٥٤١			خسائر بيع مخلفات ج	
٣٥٤٢			خسائر بيع خامات ومواد وقطع غيار ج	
٣٥٤٣			تعويضات وغرامات	تعويضات /غرامات ٣٦٣
٣٥٤٤			تبرعات وإعانات	تبرعات وإعانات للغير ٣٦١
٣٥٤٥			....	

٣٥٥		خسائر فروق العملة	ج		
٣٥٦		مصروفات سنوات سابقة		مصروفات سنوات سابقة ٣٦٥	
٣٥٧		خسائر رأسمالية		خسائر رأسمالية ٣٦٤	
٣٥٨		خسائر غير عادية	ج	-	
٣٥٩		ضرائب الدخل		ضرائب دخلية ٣٦٩ حسابات الفروق للإيجار ٣٥٤ وللفوائد ٣٥٧ ولتقويم التغير ٣٥٩ ، ٣٥٨/تحويلات حـ/٣٦/تقلبات أسعار عملية ٣٦٢/م. تأمينية حـ/٣٧) -	
	٣٦	تكاليف الإنتاج (*)	ج	-	حسب
	٣٧	التكاليف التسويقية (*)	ج	-	
	٣٨	المصروفات الإدارية والتمويلية(*)	ج	-	وظيفة
		توزن حسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ علي هذه المراكز حسب استفادة كل مركز وحـ/ ٣٤ علي حـ٣٦/ وحـ/ ٣٥ عام		أوجد النظام المحاسبي الموحد خمس حسابات لمراقبة المراكز .	المصروف

(*) الحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ هي تصنيف للنفقة حسب وظيفتها ويتم علي هذه الحسابات توزيع حسابات التكاليف والمصروفات الرئيسية (حـ/٣١ ، حـ/٣٢، حـ/٣٣) حسب استفادة أنشطة المنشأة منها كما جاء بالجدول .

٨-٣-٢ خدمات مشتراه/وإهلاك واستهلاك

صنف القرار ٢٠٤ حسابات المصروفات (حـ/٣٣) إلى ست حسابات مساعدة . ومعظم حسابات المصروفات بالقرار سبق ورودها فى الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد قبل هذا التعديل . أما الإهلاك فقد خصص له حساب إهلاك واستهلاك (حـ/٣٣٢) «لإهلاك» الأصول الثابتة (حـ/٣٣٢١) «ولاستهلاك» الأصول غير الملموسة والنفقات المرسملة (حـ/٣٣٢٢) والحساب الأخير جديد .

٨-٣-٣ ضرائب غير مباشرة /خسائر البيع

أوجد القرار ٢٠٤ عدداً من الحسابات العامة والمساعدة والفرعية الجديدة ومن أهمها : أ- ضرائب غير مباشرة على النشاط (حـ/رقم ٣٣٦) ب- الأعباء والخسائر (حـ/رقم ٣٥) وقد تضمن الحساب الأخير حسابين فرعيين جديدين هما : خسائر بيع مخلفات (حـ/٣٥٤١) وحساب خسائر بيع خامات ومواد وقطع غيار (حـ/٣٥٤٢) جـ- خسائر فروق العملة (حـ/٣٥٥) د- حـ/خسائر غير عادية (حـ/٣٥٨) .

٨-٣-٤ حساب التكاليف بالمراكز

كان الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد يتضمن خمس حسابات لمراقبة المراكز : حـ/رقم ٥ لمراقبة مراكز الإنتاج ، حـ/رقم ٦ لمراقبة مراكز الخدمات الإنتاجية/حـ/رقم ٧ لمراقبة مركز الخدمات التسويقية (البيع والتوزيع ، وحـ/رقم ٨ لمراقبة مركز الخدمات الإدارية والتمويلية ، وحـ/رقم ٩ لمراقبة مركز العمليات الرأسمالية . وبصدور القرار ٢٠٤ تغيرت وكما أشرنا مسميات وأرقام حسابات التكاليف بالمراكز الأربعة الأولى إلى أ-حـ/رقم ٣٦ «تكاليف الإنتاج» ، ويجعل هذا الحساب مدينا بتكاليف الإنتاج التى حدثت فى مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية . ب- حـ/ رقم ٣٧ التكاليف التسويقية «تكاليف البيع والتوزيع» جـ- حـ/ رقم ٣٨ مصروفات الإدارية والتمويلية ويتضمن الحسابان رقمى ٣٧ ، ٣٨ التكاليف التسويقية والمصروفات الإدارية والتمويلية وهى التكاليف فى مركزى الخدمات التسويقية والخدمات الإدارية والتمويلية على التوالى .

٨-٤ حسابات الإيرادات

يبين الجدول رقم ٦ مقارنة حسابات الإيرادات بالقرار ٢٠٤ وقبله .

٨-٤-١ إيرادات النشاط

أظهر الدليل المحاسبى – بالقرار ٢٠٤- هذا الحساب برقم ٤١ ولم يضمنه مصطلح «جارى» على حين فعل ذلك النظام المحاسبى الموحد ، **وذلك حتى يتمشى – إلى حد ما – هذا المسمى الجديد مع مصطلح revenue «إيراد» . وقد أبقى القرار على لفظ «نشاط» حتى يفرق بين هذا النوع من الإيراد المرتبط بمجمل الربح وبين ذلك الإيراد خارج نشاط الانتاج أى المرتبط بصافى الربح باعتبار أن النشاط يقصد به ، عادة ، النشاط الرئيسى وهو فى المنشأة الصناعية «التصنيع ومنتجاته» (ثم يأتى نشاط بيع هذه المنتجات الصناعية) .**

وألغى القرار ٢٠٤ حسابى مبيعات تقسيط مؤجلة ومبيعات تقسيط محققة (وكانا حسابين جزئيين ضمن إيرادات النشاط الجارى) وأوجد حساباً جديداً (مساعداً) هو أرباح مبيعات تقسيط تخص العام (حـ/٤١٣) . ويتم معالجة هذا الحساب مع حسابين أخرين حـ/٤١١ ، حـ/٢٨٨ (وفقا لما سيرد بيانه – فصل الإيرادات) .

٨-٤-٢ إيرادات استثمارات وفوائد

أورد القرار ٢٠٤ حسابات جديدة للإيرادات من الاستثمارات والفوائد (متفرعة من الحساب ٤٣) تم عنونتها حسب الجهات التى يتم فيها الاستثمار الحالى أو الجهات المقترضة : أ- إيرادات استثمارات مالية من ق ب- ومن ش جـ- وإيرادات استثمارات مالية أخرى ، د- فوائد قروض لـ ق ، ت ، ش (ق = قابضة / ش = شقيقه / ت = تابعة ...) .

٨-٤-٣ إيرادات وأرباح أخري

أعطى القرار لهذا الحساب رقم ٤٤ وقد تضمن حسابين جديدين هما : أ- حساب إيرادات من مخصصات انتفى الغرض منها (حـ/٤٤١) – بما يتفق مع معايير المحاسبة التى تتطلب اجراء هذا الرد عندما يصبح لازماً ، وب- حساب بيع أوراق مالية (حـ/٤٤٣) ويشمل الإيرادات من بيع تلك الأوراق بالحسابات رقم ١٨ استثمارات وأوراق مالية متداولة كما يمكن أن يشمل حـ/٤٤٣ أيضاً قيمة بيع الأوراق المالية فى حـ/١٣ استثمارات طويلة الأجل إذ أن منها أسهم وسندات (فالبيع يتم للورقة : سهم/ سند ....) خاصة وأن القرار ٢٠٤ لم يحدد إن كانت الأوراق المالية المباعة هى أوراق مالية بحساب استثمارات طويلة الأجل (حـ/١٣) أو بحساب استثمارات متداولة (حـ/١٨)

وكلاهما يتضمن استثمارات فى أسهم وسندات ، أضف إلى هذا بأن الاتجاه العالمى فى المحاسبة – وبالقرار ٢٠٤ – يعالج أرباح وخسائر بيع الأصول الثابتة – أو طويلة الأجل بصفة عامة – معالجة جديدة على المحاسبة فى معظم المنشأت المصرية .

الجدول رقم ٦

مقارنة حسابات الإيرادات (العامة والمساعدة والفرعية) بالقرار ٢٠٤ وقبله .

فرعية	مساعدة	اجماليات وعامة	القرار ٢٠٤	قبل القرار ٢٠٤
		٤	الإيرادات	الموارد ٤
		٤١	إيرادات النشاط	إيرادات النشاط الجاري ٤١
	٤١١		اجمالي مبيعات إنتاج تام	صافي مبيعات إنتاج تام ٤١١
٤١١١			مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة (مدين)	صافي مبيعات صنف ٤١١١ إجمالي مبيعات صنف ٤١١١١ (مردودات داخلة .....
٤١١٢			مرتجعات مبيعات ..... (مدين)	مرتجعات
٤١١٣			خصم مسموح به .... (مدين)	خصم مسموح به
٤١١٤			مسموحات مبيعات ... (مدين)	نقل إنتاج تام/هدايا مدين
	٤١٢		إجمالي مبيعات بضائع مشتراه	بضائع بغرض البيع ٤١٨
٤١٢١			مردودات داخلة من مبيعات سنوات سابقة .... (مدين)	
٤١٢٢			مرتجعات مبيعات ...... (مدين)	
٤١٢٣			خصم مسموح به ... (مدين)	
٤١٢٤			مسموحات مبيعات .... (مدين)	
	٤١٣		أرباح مبيعات تقسيط تخص العام	
٤١٣١			أرباح مبيعات إنتاج تام بالتقسيط	أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة
٤١٣٢			أرباح مبيعات بضائع (مشتراه) بالتقسيط	(حسابي محققة)
	٤١٤		خدمات مباعة	خدمات مباعة ٤١٧
	٤١٥		إيرادات تشغيل للغير	إيرادات تشغيل للغير ٤١٦
	٤١٦		عائد عقود تأجير تمويلي	–
	٤١٧		إيرادات النشاط الأخري	(فرق تقديم التغير ٤١٢/٤١٣ ، ٤١٤: حسابات التغير .. مشغولات

					داخلية بالتكلفة ٤١٥ مخلفات إنتاج ٤١٩) .
		٤٢	منح وإعانات		إعانات ٤٢٠
		٤٣	إيرادات استثمارات وفوائد	ج	إيرادات أوراق مالية ٤٣
	٤٣١		إيرادات استثمارات مالية من ق	خ	
	٤٣٢		إيرادات استثمارات مالية من ش	ج	
	٤٣٣		إيرادات استثمارات مالية أخري	ج	
	٤٣٤		فوائد قروض لـ ق/ت/ش	ج	
	٤٣٥		فوائد دائنة أخري		فوائد دائنة ٤٤١
		٤٤	إيرادات وأرباح أخري	ج	إيرادات تحويلية ٤٤
	٤٤١		مخصصات انتفي الغرض منها	ج	
	٤٤٢		ديون سبق إعدامها	ج	ديون سبق إعدامها ٤٤٦٣
	٤٤٣		أرباح بيع أوراق مالية	ج	-
	٤٤٤		إيرادات وأرباح متنوعة		-
٤٤٤١			أرباح بيع مخلفات		أرباح بيع مخلفات ٤٤٦١/أرباح بيع سلعية خلاف المخلفات ٤٤٦٤
٤٤٤٢			أرباح بيع خامات ومواد وقطع غيار ج		
٤٤٤٣			تعويضات وغرامات		تعويضات غرامات ٤٤٥
٤٤٤٤			عمولات		عمولات ٤٤٦٥
٤٤٤٥			إيجارات دائنة		إيجارت دائنة ٤٤٢
٤٤٤٦			....		إيرادات متنوعة ٤٤٦/خصم مكتسب ٤٤٦٢/تقلبات أسعار عملات أجنبية ٤٤٦٦/إيرادات مشروعات ٤٥/إيردات تأمينية ٤٦) .
	٤٤٥		أرباح فروق العملة	ج	-
	٤٤٦		إيرادات سنوات سابقة		إيرادات سنوات سابقة ٤٤٤
	٤٤٧		أرباح رأسمالية		أرباح رأسمالية ٤٤٣
	٤٤٨		إيرادات وأرباح غير عادية	ج	-

٨-٥ حسابات لم ترد بالدليل وأخري استبعدت لأسباب

والمقصود بهذه الحسابات أنه إما أ- أن القرار ٢٠٤ أشار إليها فى مواضع معينة ولكنه لم يضمنها الدليل المحاسبى أو ب- أن معايير المحاسبة تتطلب وجود مثل تلك الحسابات (وسيتم عرض نماذج عنها تطبيقاً للقرار ٢٠٤)، ولم ترد هذه أيضاً فى الدليل .

٨-٥-١ حسابات بقائمة الإنتاج

لم يضمن القرار ٢٠٤ الدليل المحاسبى ، وكما أشرنا ، عدداً من الحسابات كانت بالدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد قبل تعديله والمرجح أن السبب فى ذلك أنها لاتتفق مع القواعد المحاسبية المتعارف عليها عالمياً . ومن هذه الحسابات : فرق الإيجار المحسوب وفرق الفوائد المحسوبة والمشغولات الداخلية بالتكلفة وفرق تقويم التغير فى المخزون من الإنتاج التام والمشروعات التامة وفرق تقويم التغير فى مخزون الإنتاج التام وفى مخزون البضائع بغرض البيع وتغير مخزون الإنتاج التام بالتكلفة وتغير مخزون إنتاج غير تام بالتكلفة وتغير مخزون بضائع بغرض البيع بالتكلفة ، مع ملاحظة أن حسابات التغير الثلاث الأخيرة هذه تمسك لكى تظهر الفروق بين أرصدة أول وأخر المدة من المخزون من هذه الأنواع الثلاث (إنتاج غير تام/تام/بضائع بغرض البيع) وبالتالى فوجودها لايعد مخالفاً للقواعد المتعارف عليها كما أنها لاتؤثر على الأرباح أو الخسائر (الإجمالية أو الصافية) . غير أن باقى الحسابات تؤثر - عادة- على رقم الأعمال (وعلى المصروفات وليس الأرباح والخسائر والإيرادات) .

ورغم هذا فإن قائمة الإنتاج والقيمة المضافة - إحدى القوائم المالية التى يتطلب القرار ٢٠٤ إعدادها - تضمنت بنوداً لم ترد بالدليل المحاسبى للقرار (ويحسن لتحديدها ضرورة وجود حسابات لها ولو لم يكن بالدليل) ومن أهم هذه البنود : مشغولات داخلية بسعر السوق ومخلفات الإنتاج (بصافى قيمتها البيعية) وفرق الإيجار وفرق الفوائد المحسوبة (كما تضمنت القائمة أيضاً الحسابات الثلاث لتغير المخزون المذكورة أعلاه ومع ملاحظة أن التغير فى المخزون يعنى عادة الفرق بين مخزونى أول وأخر المدة - وسيتم تناول حسابات المخزون فيما بعد) . ورغم أن حساب المشغولات الداخلية يشمل ماتصنعه المنشأة ذاتياً من أصول ثابتة وقطع غيار ومهمات ومواد تعبئة وتغليف ، لاستخدامه عند تمامه بواسطتها (ذاتيا) بسعر التكلفة وفقاً للمفهوم بالنظام المحاسى الموحد ، فإن القائمة أوردت تلك المشغولات بسعر السوق

لمتطلبات الاقتصاد القومى . ويرتبط بذلك أن ماتصنعه المنشأة ذاتياً لاستخدامه كأصول ثابتة عندما تكتمل يدخل – طبقاً للقرار ٢٠٤ – فى حساب تكوين استثمارى (حـ/١٢١) [٦٤] مما يمكن حينئذ استخدام قيمة التكوين الاستثمارى بالتكلفة وتسعيره بسعر السوق وصولاً إلى أساس لحساب المشغولات بسعر السوق .

أما المخلفات فقد أورد القرار ٢٠٤ حسابا لها (حـ / ١٦١٥) . ومقصود من هذا الحساب أن تلك مخلفات إنتاج طبيعية لأن تكاليف الانتاج تخفض بها .

إذاً من البنود التى وردت بهذه القائمة ولم ترد لها حسابات بالدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ مايلى :

* **حساب مشغولات داخلية بسعر السوق** : ويتضمن وفقاً للقرار ٢٠٤ ماتنتجه المنشأة من : أ- أصول ثابتة ب- قطع غيار ومهمات تعبئة لاستخدامه ذاتياً .
* **حساب مخلفات إنتاج (بصافى قيمتها البيعية)** : ورد بالقرار ٢٠٤حـ/مخزن مخلفات خردة حـ/١٦١٥ (إضافة لحسابى خسائر أو أرباح بيع مخلفات : الحسابين ٣٥٤١ ، ٤٤٤١) ويجب معالجة حـ/-مخلفات إنتاج وضبط على تلك الحسابات كمياً ما أمكن لأن الحساب الأخير يقيم بصافى القيمة البيعية .
* **فرق الإيجار المحسوب** : ويتمثل الفرق بين «القيمة الإيجارية العقارية للمبانى والإنشاءات التى تمتلكها المنشأة كما لو كانت مؤجرة من الغير وقيمة إهلاك المبانى والإنشاءات التى تحسبها المنشأة» .
* **فرق الفوائد المحسوبة** :.«وتتمثل فى الفرق بين الفائدة على المال المستثمر وفقاً لسعر الخصم المحدد بمعرفة البنك المركزى فى تاريخ إعداد القوائم المالية ... وقيمة الفوائد المستحقة السداد نظير اقتراض أموال الغير ..» [٦٥] . (صياغة هذين التعريفين مختلفة ، بسيطا وليس جوهرياً عنها فى ن المحاسبى الموحد) .

وقد وردت هذه الحسابات فى الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد (جاءت المشغولات بسعر التكلفة) ولم ترد بالدليل المحاسبى للقرار وكما أشرنا فإن إضافة هذه الحسابات للدليل لايتفق والمعايير العالمية وإن كان يمكن عمل دليل لها بعيدا عن الحسابات المالية .

٨-٥-٢ حسابات وردت في شرح الدليل

٨-٥-٢-١ حسابات مدينة

ومن هذه الحسابات التى تدخل ضمن حسابات مدينة أخرى (رقم ١٧٧) مايلى:

* تأمينات لدى الغير : تأمين إيجار/تأمين عداد كهرباء / تليفون / لوحات سيارات.. وعطاءات / مدينو بيع أصول ثابتة /مدينو بيع استثمارات /مدينو بيع خامات ومواد وقطع /مدينو إيرادات تأمينية /مدينو إهلاك سندات /مدينو أوراق قبض برسم التحصيل أو التأمين :

وبالقياس على مايطبق وفقاً للقرار ٢٠٤ على حسابات العملاء والموردين فإن هذه الحسابات توسط فى حالة تأجيل سداد قيمة المعاملة المالية – أى عند منح ائتمان – وليس إن كانت المعاملة برمتها نقدية عن اشتراكات تأمينية مثلاً .

٨-٥-٢-٢ حسابات دائنة

ومن هذه الحسابات التى تدخل ضمن حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩) مايلى:

* تأمينات للغير : المدفوعة من الغير للمنشأة «كتأمين ضمان لتنفيذ تعهدات..» .
* دائنون بمبالغ مستقطعة من العاملين : مبالغ مستقطعة مثل سداد «أقساط مشتريات...» .
* دائنوا شراء أصول ثابتة : من الجزء الخاص بالإئتمان فى المعاملة المالية .
* دائنوا شراء استثمارات :
* دائنوا مصروفات تأمينية : يستخدم هذا الحساب الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى.
* عائد عقود تأجير تمويلى يخص أعوام لاحقة :
* منح حكومية مؤجل الاعتراف بها :
* موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية :

ومن المفهوم أن هذه الحسابات المدينة والدائنة [٦٦] تمثل وفقاً للقرار وكما أشرنا ، حداً أدنى للحسابات التى على المنشأة أن تمسكها وبالتالى فيمكن لها وعلى أساس حاجة العمل أن تزيدها (وبموافقة الجهاز المركزى للمحاسبات) .

٨-٥-٣ حسابات تتطلبها إعادة تقييم الأصول الثابتة

نورد فيما يأتى أهم تلك الحسابات المقترح إضافتها للدليل المحاسبى تطبيقاً لمعيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ «لمعدل الأصول الثابتة وإهلاكاتها» المقابل لمعيار IAS الأراضى والمبانى والآلات والمعدات رقم ١٦ (وستتم مناقشات أخرى فيما بعد) .

جدول رقم ٧
حسابات مقترحة لإثبات نتائج إعادة تقييم بنود الأصول الثابتة (معيار ١٠ معدل)

ناتج إعادة التقييم	المعالجة بالمعيار	الحساب المقترح تطبيقاً للمعيار والقرار ٢٠٤			ملاحظات
		الحساب العام	رقم الحساب		
			عام	مساعد	
* نقص (كبير / هام) لقيمة إعادة تقييم الأصل (المفردة) عن تكلفته الدفترية .	مصروفات	أعباء وخسائر	٣٥	٣٥٤	ممكن استخدام حـ/٣٥٤٥ وتسميه حساب ضمنه أعباء وخسائر إعادة تقييم (بموافقة جهاز المحاسبات)
* زيادة (كبيرة/هامة) لقيمة إعادة تقييم الأصل (المفردة) عن تكلفته الدفترية .	فائض إعادة تقييم	احتياطيات أخري	٢٢		الفائض ليس إيراداً بالمعني المتعارف عليه للإيراد ويحسن تجنيبه في حقوق الملكية معيار ٢٣ + معيار IAS ٢٨ ، ٣٦). يراعي أن يتم ذلك : أ- عند وقوع الحدث الذي يتطلب هذا الإقفال وهو الانتهاء من أعمال الأصل وإنهاء خدماته مع المنشأة .
* إقفال حـ/فائض إعادة التقييم .	أرباح محتجزة	أرباح (خسائر) مرحلة	٢٣	٢٢٤	ب- لايرحل إلي قائمة الدخل أي لايثبت كإيرادات وإنما لحساب ٢٣ بالقرار مباشرة. جـ- وقد يحسن تطبيقا للحيطة والحذر معالجته في حـ/٢٢٤ رغم عدم اتفاق ذلك مع المعايير

إيضاحات للجدول رقم ٧ :

تطبيقاً للمعيار رقم ١٠ المعدل ومعيار IAS رقم ١٦ فإنه :

*** من المفهوم أن المعالجة على المصروفات تعنى تحميل المصروف على صافى الربح (أو الخسارة) وليس مجمله والمرجح أن ذلك هو المقصود من اختيار معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل (المقابل لمعيار IAS ١٦) مصطلح مصروفات .**

* لاتستخدم تلك المعالجات (أى لاتثبت على الحسابات المقترحة) إلا عند وجود فروق ضخمة بين الأرصدة الدفترية للأصول وأسعار السوق لها .

* مصطلح أرباح محتجزة (٦٧) retined ernings – المتعارف عليه محاسبياً – الوارد فى بعض معايير IAS's كالمعيار IAS ١٦ – يقابل مصطلح أرباح (وخسائر) مرحلة (حـ/رقم ٢٣) .

* ممكن استخدام حساب خسائر غير عادية (حـ/٣٥٨) لإثبات فروق عمليات إعادة التقييم على اعتبار أن الخسارة بمفهوم الحيطة والحذر تعتبر (وكما أشرنا) وطالما ظهرت أو شوهدت foreseen خسارة محققة لكن لأن أ- الأصل لم يبع بعد وأن ب- الخسارة قد يتم ردها للدفاتر إن إرتفعت قيمة إعادة تقييم الأصل عن تكلفته (إرتفاعاً جوهرياً) فإنه قد يكون من المفضل استخدام حساباً يخصص لعمليات إعادة تقييم الأصول – بعيداً عن حسابى الخسائر غير العادية والرأسمالية (رقمى ٣٥٨، ٣٥٧ على التوالى) – تثبت به نتيجة إعادة التقييم والنشاط .

* قد يرى البعض أنه على اعتبار أن الأصول طويلة الأجل وعلى الأخص آلات المصنع ومعداته تستخدم من أجل الإنتاج الصناعى فإنه – قياساً على معالجة إهلاك وصيانة هذه الأصول – يحسن تحميل فروق تقييم تلك الأصول على تكاليف الإنتاج أى يستخدم فى ذلك حساب رقم ٣٣ (مصروفات) وليس حـ/٣٥ (لأن الأخير يحمل على حـ/أ.خ) . ولكن قد يرد على هذا الرأى أن معايير المحاسبة تقترح تحمل هذه الفروق على حساب المصروفات وليس التكاليف ، خاصة وأن تلك الفروق كثير منها يأتى نتيجة لتغيرات فى أسعار وعوامل السوق أى خارجية بدرجة أكبر من التشغيل وحالة الأصل (على اعتبار أن لحالة الأصل – كنتيجة لمعدلات استخدامه – دور فى تحديد السعر) .

٨-٥-٤ معالجة مكونات الحساب رقم ١٥٣ بعد الغائه

ضمن القرار ٢٠٤ الحساب رقم ١٥٣ وكما جاء فيما تقدم نفقات مؤجلة ثلاث حسابات فرعية : أ- نفقات تأسيس ب- نفقات ماقبل بدء الإنتاج/التشغيل جـ- حملة إعلانية وتطبيقاً لمعيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ الأصول غير الملموسة فإن الإنفاق على هذه البنود لايعالج على حساب الأصول (٦٨) . ويبين الجدول رقم ٨ الحسابات المقترحة لمعالجة الإنفاق على هذ البنود الثلاث .

جدول رقم ٨

أهم الحسابات المقترحة المترتبة على إلغاء حساب النفقات المؤجلة

الحساب قبل إلغائه	الحساب المقترح حسب طبيعته			حسب وظيفته
	الحساب العام	رقم الحساب		
		عام	مساعد أو فرعي	
* نفقات تأسيس حـ/١٥٣١	حساب المصروفات	٣٣ ٣٥	٣١٨ ٣٥٤٥	م. خدمية أخري ٣٨٣١٨
* نفقات ماقبل بدء الإنتاج/التشغيل حـ١٥٣٢/	أو حساب أعباء وخسائر	٣٣ ٣٥	٣١٨ ٣٥٤٥	م. خدمية ٣٨٣١٨
* حملة إعلانية حـ/١٥٣٣		٣٣ ٣٥	٣٣١٤ ٣٥٤٥	٣٨٣١٤

إيضاحات :

* حساب نفقات مؤجلة حـ/١٥٣ يقابل وكما تقدم حساب نفقات إيرادية مؤجلة ضمن الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد قبل تعديله (وقد تضمن هذا الحساب الأخير بالنظام المحاسبى الموحد ذات الحسابات الفرعية بالحساب رقم ١٥٣- بالقرار ٢٠٤ - مضافاً إليها ثلاث حسابات أخرى : فوائد قروض للاكتتاب .../م. الأبحاث والتنمية .../م. تحديث فروع ومعارض ...) .
* نفقات التأسيس ونفقات ماقبل بدء الإنتاج والحملة الإعلانية وفقاً لمعيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ (ومعيار IAS رقم ٣٨) لاتعالج كأصول وقد يمكن معالجتها على حسابات ٣٣ .

وفي هذا فإن معيار المحاسبة البريطاني رقم SSAP١٩ المخزون والعقود طويلة الأجل قد يختلف – وكما سيجيء – مع كثير من معايير المحاسبة حيث يتطلب معالجة معينة للمصروفات التسويقية (قد يكون ضمنها تكاليف حملة إعلانية) التي ترتبط بمنتج محدد وهو ليس واضحا تماما فى معيار IAS المخزون رقم ٢ ومعيار المحاسبة المصرية المخزون رقم ٢ (وفقاً لما سيجيء) .

*** ورد بالجدول رقم ٨ اقتراحين لمعالجة الأنواع الثلاثة من النفقات إما على حساب ٣٣ أو على حـ/٣٥ . والملاحظ طبقاً للقرار ٢٠٤ أن المصروفات «توظف» أو تحمل على : أ- المركز الثلاثة (إنتاجية حـ/٣٦ تسويقية حـ/٣٧/إدارية وتمويلية حـ/٣٨) طالما كانت ضمن الحساب رقم ٣٣ أما الأعباء والخسائر حـ/٣٥ فإن جانبا منها يحمل على مركز الخدمات الإدارية والتمويلية ولايحمل شيئا على ٣٦ ، ٣٧ . ويمكن أن يسرى هذين الاقتراحين على الحملة الإعلانية وليس على نفقات التأسيس التي هى ، عادة ، عامة على المنشأة وقد تكون المعالجة الأوفق لها حـ/٣٥ .**

أما نفقات ماقبل بدء الإنتاج/التشغيل فيمكن معالجتها بأحد الاقتراحين فهى أن إرتبطت بالإنتاج – كنفقات تحارب تشغيل خط إنتاج – فإنها قد تفيد الإنتاج بدرجة مباشرة وأكبر من غيره من أنشطة المنشأة ومن ثم فقد يمكن معالجتها على حـ/٣٦ . وقد يرى البعض عكس ذلك فتحمل على حـ/٣٨ . وقد تكون المعالجة الأولى أنسب.

٨-٥-٥ حسابات أو بيانات عن انخفاض قيمة الأصول

تتطلب كثير من معايير المحاسبة – وكما سيتضح – أن تحدد المنشأة بعض القيم المالية أو الحسابات المعنية أو تعمل بمصطلحات معينة، وفيما يلى بعض البيانات التى يتطلب من المنشأة إعدادها بموجب معيار IAS رقم ٣٦ انخفاض قيمة الأصول Impirment of Assets – وغيرها فى هذا المعيار IAS كثير – لم يسبق أن تناولتها المحاسبة فى معظم المنشآت فى مصر . وهى بصفة عامة قد يصعب أيضاً تطبيقها فى كثير من المنشآت فى عدد من الدول الآ إذا كانت لديها أنظمة محاسبية وبيانات مالية ومحاسبية بالغة التطور والدقة والشمول – وقد أشار معيار المحاسبة المصرية رقم (١٠) المعدل إلى مسألة إنخفاض قيمة الأصول وتطلب «الرجوع إلى معيار المحاسبة المصرى لتحديد خسائر الانخفاض فى قيمة الأصول» .[٦٩] ويلاحظ أنه لم يصدرحتى تاريخه الآن (أوائل ٢٠٠٥) معيار محاسبة مصرية عن خسائر الانخفاض فى قيمة الأصول. ويوضح الجدول ٩ بعض أهم الحسابات المقترحة عن إنخفاض القيمة تطبيقا للمعيار IAS ٣٦ .

جدول رقم ٩
سجلات أو حسابات مقترحة تطبيقاً لبعض متطلبات المعيار IAS رقم ٣٦

(١) اسم المصطلح	(٢) تعريفه	(٣) البيان اللازم	(٤) السجل أو الحساب المقترح	(٥) ملاحظات
* وحدة إنتاج (جلب/توليد) النقدية A Cash-generating Unit	هى أصغر مجموعة من الأصول تؤدى إلى (توليد إنتاج) تدفقات نقدية للداخل من (نتيجة) استخدامها المستمر .	تدفقات نقدية (حصر فعلى)	حساب ضمن الأصول وآخر ضمن الإلتزامات لتقدير قيمة التدفقات النقدية المستقبلة أو سجل إحصائى .	* ممكن أن يضبط رصيد وحركة حساب النقدية فى نهاية وأثناء السنة التالية على الحساب المقترح . * الحساب المقترح خارج المجموعة الدفترية .
* الأصول المشتركة (المشاركة) Corporate Assets	هى بخلاف الشهرة ، وتساهم هذه الأصول في (إحداث) التدفقات النقدية المستقبلة لوحدة إنتاج النقدية المختصة ولوحدات أخرى لإنتاج النقدية .	تدفقات نقدية مستقبلة	شرحه وسجل للحصر	خارج المجموعة الدفترية .
* المبلغ القابل للاسترداد Recoverable amount	هو سعر البيع الصافي للأصل أو قيمته المستخدمة أيهما أكبر (فى النص الإنجليزى «و» and وليس أو).	تحديد كل من القيمتين	سجل	السجل إحصائى
* العمر المفيد Useful life	هو أ- الفترة المتوقع أن تستخدم المنشأة فيها الأصل . أو ب- عدد الوحدات المنتجة ، أو عدد وحدات شبيهة، المتوقع أن تحصل المنشأة عليها من الأصل.	أ- فترة استخدام الأصل ب- عدد الوحدات التى سينتجها الأصل خلال عمره المفيد .	سجل رقابي (لرقابة العمر المفيد للأصل) . سجل رقابى تثبت به عدد الوحدات (تقديرياً) وتثبت به العدد الفعلى .	السجل إحصائى يضبط مع سجل الأصول الثابتة.

إيضاحات :

* أطلق المجمع العربى للمحاسبين القانونيين [٧٠] بعمان على هذه المصطلحات الأربع ((بدءاً من وحدة إنتاج النقدية وانتهاء بالعمر المفيد) : وحدة توليد النقد/موجودات الشركة / المبلغ القابل للاسترداد / العمر النافع .
* الحسابان المقترحان للمصطلحين الأولين لإثبات التدفقات الواردة (خانة رقم ٤) هما طرفى قيد محاسبى (نظامى) .
* ولوحدة انتاج النقدية قد يكون للأصول المشتركة مجموعة متكاملة من الحسابات (ممكن حسابات نظامية خارج الدفاتر المحاسبية) تضبط على الحسابات المالية الدفترية .
* المصطلحات الأربع هذه هى مجرد متطلبات بسيطة ضمن متطلبات أخرى كثيرة فى معيار IAS رقم ٣٦ . (وفقا لما سيرد توضيحه) . مع مراعاة أن المنشأت الملزمة بتطبيق معايير المحاسبة المصرية ملزمة بمعيار IAS ٣٦ لحين صدور معيارا مصريا يقابله ، كما أشرنا سابقا.

٨-٦ ضرورة إعداد المنشأة دليل محاسبي معتمد

معالجة المعاملات المالية محاسبياً باتباع القرار ٢٠٤ – وبتطبيق المعايير التى أشار إليها القرار– تتطلب ، وكما رأينا أن تمسك المنشأة عدداً من الحسابات التى لم ترد بإطار الدليل المحاسبى للقرار . فالدليل المحاسبى بالقرار ٢٠٤ ،هو حد أدنى بمعنى أنه يمكن للمنشأة التوسع فى تفصيله [٧١] من أجل هذا فإنه ينبغى على المنشأة أن تضع لنفسها دليلاً محاسبياً شاملاً – يتضمن التفصيلات التى جاءت فى معايير المحاسبة (مثل ما أشرنا إليه عن حسابات إعادة تقييم الأصول وغير ذلك) ويتطلبها طبيعة **عمل المنشأة على أن يعرض ذلك على اللجنة الدائمة للنظام المحاسبى الموحد الجهاز المركزى للمحاسبات (للنظر فى اعتماده) .**

٨-٧ التبويب ويدوية أو ميكنة الحسابات

٨-٧-١ أساس التبويب : نو. المعاملة / جهة التعامل

يوضح الجدولان رقمى ٣ ، ٤ – فيما تقدم ذكره – أن القرار ٢٠٤ قد أحسن صنعاً – بتبويب الحسابات وفقاً لـ : أ- نوعية المعاملة : استثمار فى أسهم مثلاً أو ب- الجهة محل التعامل : شركة قابضة / تابعة / شقيقة/أخرى . أو جـ- كليهما معاً .

٨-٧-٢ الحسابات اليدوية أو الميكانيكية

لايختلف الأمر كثيراً إن اتبعت المنشأة فى مسك حساباتها دفترياً الأسلوب اليدوى أو الأسلوب الآلى (بالكمبيوتر) . ذلك أن المعالجات المحاسبية للعمليات المالية المختلفة تخضع لمعايير المحاسبة المستخدمة فسواء أكان الأسلوب المستخدم هو اليدوى أو الآلى فالمعايير المطبقة واحدة . ولكن قد يأتى الاختلاف بين الأسلوبين فى أن الثانى هو الأسرع وقد يكون الأدق . ومع هذا فإنه إذا استخدمت فى الأسلوب اليدوى مجموعة متكاملة من الحسابات (متضمنة حسابات أستاذ عام وأستاذ مساعد للبنود الهامة بالدليل المحاسبى) لأمكن وإلى حد كبير إحكام ودقة الرقابة الداخلية Intern.l Control بما يقترب مما يتحقق باتباع الأسلوب الآلى الميكانيكى (وينبغى الأخذ بعين الاعتبار أن الأسلوب الآلى تستخدم فيه وبصفة أساسية القوة البشرية فى توجيه القيد الأولى على أقل تقدير) . والمعروف أن الرقابة الداخلية يجب أن تكون (ومثل الدم للإنسان) فى كل جزء من أجزاء كل نشاط بالمنشأة . وقد عرفها AICPA بأنها «تتضمن خطط التنظيم وجميع الطرق المنسقة والوسائل التى تتبنها المنشأة للمحافظة على أصولها، وللتحقق من دقة بياناتها المحاسبية والاعتماد عليها ، ورفع كفاءة العمليات ، وتشجيع تنفيذ (الإذعان لـ) للسياسات الإدارية Internal control comprises the plan of organization and all of the coordinate methods and measures adapted within a business to safeguard its assets, check the accuracy and reliability of its accounting data, promote op- (٧٢) erational efficiency, and encourage adherence to prescribed managerial, polices . إذاً إحكام الرقابة الداخلية للمنشأة يحقق عدة أمور منها توفير بيانات محاسبية (ومالية) دقيقة ومحكمة(٧٣) .

وعن أهمية أسلوبى مسك الدفاتر يدوياً أو ميكانيكياً يتفق معنا «كارلسون وفوركلر ويويلتون» فى عدم وجود اختلاف محاسبى (كبير) عند إتباع أياً من الأسلوبين لأنه بغض النظر عن الأساليب والمعدات المستخدمة فإن مبادىء مسك الدفاتر (المحاسبية) المتبعة واحدة Regard-less of the methods and equipment used, the bookkeeping principles followed are «the same» (٧٤) .

ومن رأينا أنه من المستحسن أن تستخدم المنشأة الأسلوبين (اليدوى والميكانيكى) معاً فمثلاً تمسك حسابات المخزون والعملاء والموردين وتعد كشوف المرتبات وما إلى ذلك ميكانيكياً مع وجود حسابات يدوية تقابل بعض تلك الحسابات (وغيرها) .

٩- ملخص

شملت التعديلات بالقرار ٢٠٤ عدداً كبيراً من الحسابات التى أوردها ضمن الإجماليات المحاسبية الأربع الرئيسية : الأصول ، حقوق الملكية والإلتزامات ، التكاليف والمصروفات ، والإيرادات .

وقد تضمنت هذه التعديلات إضافة حسابات جديدة أو تعديل مسميات وأرقام أو مكونات حسابات كانت قائمة قبل القرار ٢٠٤ ، أو إلغائها . ويمكن القول أن من أهداف هذه الإضافات والتعديلات الإلغاءات أن تعمل المنشأت وكما جاء بالقرار ، «بالعرف المحاسبى» (العالمى) . ويعتبر تطبيق المعايير المحاسبية المقابلة لمعايير IAS (والمأخوذة منها) كما جاء بالقرار ٢٠٤ وتطبيق الشركات المساهمة والتوصية بالأسهم المصرية – وفقاً لقرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ – معايير IAS فى الموضوعات المحاسبية التى لم تتناولها معايير المحاسبة المصرية ، هو نموذج للعمل بالعرف المحاسبى العالمى . وهو ما أكدت عليه – قبل ذلك – المعايير المحاسبية – وفقاً لما جاء عنها فى قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٦٤٤ لسنة ١٩٩٦ (باعتماد المعايير المحاسبية) بما يفيد أن المعايير المحاسبية ترجمة محسنة لمعايير IAS . والعمل بالعرف المحاسبى العالمى من شأنه أن يحقق للمنشأت التى تعمل به منافع هامة وبالتالى ينمى الاقتصاد القومى بشرط توافر عوامل أخرى هامة مثل أن تكون منتجات وخدمات تلك المنشأت على المستوى العالمى للجودة وبسعر عالمى مقبول – لايرتفع كثيراً مع ارتفاع درجة الجودة – مع تمتع تلك المنشأت بسمعة عالمية براقة – ذلك أن مستخدم القوائم المالية للمنشأت (خاصة المستخدم الأجنبى) التى تطبق معايير IAS ومعايير مصرية متفقة معها – ويتصف أدائها ومنتجاتها وخدماتها بتلك المواصفات – يطمئن إلى تلك القوائم وهذه المنشأت ويثق فيها ويستمر فى التعامل معها ، أو يشرع فى ذلك التعامل.

ورغم أهمية تطبيق المنشأت المصرية المعايير المصرية (ومعايير IAS) فإن القرار ٢٠٤ تطلب العمل ببعضها فقط (١١ معياراً) وليس جميعها ،. (٢٠ معياراً من المعايير المحاسبية) . ولم تتفق فى بعض الأحوال مضامين معايير المجموعتين(المعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية) إتفاقاً تاماً كما تكررت كثير من مضامينهما مع استخدامها ذات العناوين – ويرجع التكرار إلى أن

المجموعتين من المعايير تم أخذهما من معايير IAS وإن الأولى سبقت الثانية) . كما تطلب القرار ٢٠٤ – ضمنياً – ومن خلال المعايير التى أوجب –تطبيقها– العمل بمبادىء محاسبية متعارف عليها وهامة مثل مبدأ المقابلة ومفهوم الحيطة والحذر والاستحقاق .

وعن الحسابات التى وردت بالدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ ، يبين الجدول رقم ١٠ ملخصاً عاماً لها متضمناً حسابات الأصول ، وحقوق الملكية والالتزامات ، والتكاليف والمصروفات ، والإيرادات بما يمثل الإطار العام لهذه الحسابات بالقرار متضمناً الإجماليات المحاسبية والحسابات العامة والمساعدة . يضاف إلى هذا بأن الشكل رقم ٤ يبين العمليات الرئيسية فى المنشأة الصناعية وارتباطها بحساباتها وقوائمها المالية وفقاً لما جاء بالقرار ٢٠٤ .

ولقد تناول القرار ٢٠٤ التكاليف والمصروفات وفرق بينهما – وهو الاتجاه الأحسن من الاتجاه الأخر الذى لايفرق بينهما وأورد نبذة موجزة عن التكاليف وعن مراكز مراقبة التكاليف .

ولقد صدرت ثلاثة معايير محاسبة مصرية جديدة (عدلت أو الغت معايير أخرى) فى يونيو ٢٠٠٢ (عرض القوائم المالية معيار رقم ١ ، الأصول الثابتة وإهلاكاتها معيار ١٠ المعدل ومعيار الأصول غير الملموسة معيار رقم ٢٣ وهى معايير، تعد أساسية فى الـ GAAP المصرية .

أما عن معايير IAS's فقد بلغت حتى ٢٠٠١/٣/٣١ وحتى المعيار IAS رقم ٤١ (الزراعة) ٣٤ معياراً . ولقد تأسست سنة ٢٠٠١ بأمريكا منظمة IASC باعتبارها منظمة قابضة ومستقلة لاتبغى الكسب يتبعها مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB الذى عهد إليه بإصدار معايير IAS والذى تولى مسئولياته بالفعل خلفا لـ IASC اعتباراً من ٢٠٠١/٤/١ واصدر معايير IFRS's بعد أكثر من سنة من هذا التاريخ.

جدول رقم ١٠
الإطار العام للدليل المحاسبى (حتى الحسابات المساعدة) بالقرار ٢٠٤

الأصول وحقوق الملكية والإلتزامات		التكاليف والمصروفات والإيرادات	
١- الأصول	٢- حقوق الملكية والإلتزامات	٣- التكاليف والمصروفات	٤- الإيرادات
١١- أصول ثابتة	**٢١- رأس المال المدفوع**	**٣١ خامات ومواد ووقود وقطع**	**٤١ إيرادات النشاط**
١١١ أراضى	٢١١ رأس المال المصدر	٣١١ خامات ومدخلات إنتاج	٤١١ إجمالى مبيعات إنتاج تام
١١٢ مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق	٢١٢ أقساط لم يطلب سدادها	٣١٢ وقود وزيوت	٤١٢ إجمالى مبيعات بضائع مشتراه .
١١٣ آلات ومعدات	٢١٣ أقساط متأخر سدادها	٣١٣ قطع غيار ومهمات	٤١٣ أرباح مبيعات تقسيط تخص العام .
١١٤ وسائل نقل وانتقال	**٢٢- احتياطيات**	٣١٤ مواد تعبئة وتغليف	٤١٤ خدمات مباعة .
١١٥ عدد وأدوات	٢٢١ احتياطى قانونى	٣١٥ كهرباء ومياه	٤١٥ إيرادات تشغيل للغير .
١١٦ أثاث وتجهيزات مكتبية	٢٢٢ احتياطي نظامي	٣١٦ أدوات كتابية	٤١٦ عائد عقود تأجير تمويلى .
١١٧ ثروة حيوانية ومائية	٢٢٣ احتياطى رأسمالى	**٣٢ أجور**	٤١٧ إيرادات النشاط الأخرى.
١١٨	٢٢٤ احتياطيات أخرى	٣٢١ أجور نقدية	**٤٢ منح وإعانات**
١٢- مشروعات تحت التنفيذ	**٢٣- أرباح (خسائر) مرحلة**	٣٢٢ مزايا عينية	**٤٣ إيرادات استثمارات وفوائد**
١٢١ تكوين استثمارى			
١٢٢ إنفاق استثمارى			
١٣- استثمارات طويلة الأجل (*)			

(*) ت = شركة تابعة / ش = شركة شقيقه / ق = شركة قابضة .

تابع جدول رقم ١٠
الإطار العام للدليل المحاسبي (حتى الحسابات المساعدة) بالقرار ٢٠٤

الأصول وحقوق الملكية والإلتزامات		التكاليف والمصروفات والإيرادات	
١- الأصول	٢- حقوق الملكية والإلتزامات	٣- التكاليف والمصروفات	٤- الإيرادات
١٣١ استثمارات عقارية	**٢٤- (أسهم خزينة)**	٣٢٣ تأمينات اجتماعية	٤٣١ إيرادات استثمارات مالية من ق .
١٣٢ استثمارات فى أسهم شركات ت	**٢٥- التزامات طويلة الأجل**	**٣٣ مصروفات**	٤٣٢ إيرادات استثمارات مالية من ش
١٣٣ استثمارات فى أسهم شركات ش	٢٥١ قروض طويلة الأجل من ق/ت/ش	٣٣١ خدمات مشتراه	٤٣٣ إيرادات استثمارات مالية أخرى
١٣٤ استثمارات فى أسهم شركات أخري	٢٥٢ قروض طويلة الأجل من البنوك	٣٣٢ الإهلاك والاستهلاك	٤٣٤ فوائد قروض ق/ت/ش .
١٣٥ استثمارات فى سندات	٢٥٣ قروض طويلة الأجل من جهات أخرى	٣٣٣ فوائد	٤٣٥ فوائد دائنة أخرى .
١٣٦ استثمارات فى وثائق استثمار	٢٥٤ سندات	٣٣٤ إيجار عقارات (أراضي ومباني)	**٤٤ إيرادات أرباح أخرى**
١٣٧	٢٥٥	٣٣٥ ضرائب عقارية	٤٤١ مخصصات انتفى الغرض منها .
١٤- قروض وأرصدة مدينة طويلة الأجل	**٢٦- مخصصات**	٣٣٦ ضرائب غير مباشرة علي النشاط	٤٤٢ ديون سبق إعدامها .
١٤١ قروض لشركات ق/ت/ش	٢٦١ مخصص إهلاك أصول ثابتة	٣٣٧	٤٤٣ أرباح بيع أوراق مالية
١٤٢ قروض لجهات أخرى	٢٦٢ مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج غير التام	**٣٤ مشتريات بضائع بغرض البيع**	٤٤٤ إيرادات وأرباح متنوعة .
١٤٣	٢٦٣ مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج	**٣٥ أعباء وخسائر**	٤٤٥ أرباح فروق العملة .
١٥- أصول أخرى			٤٤٦ إيرادات سنوات سابقة .
١٥١ أصول غير ملموسة			

تابع جدول رقم ١٠
الإطار العام للدليل المحاسبى (حتى الحسابات المساعدة) بالقرار ٢٠٤

الأصول وحقوق الملكية والإلتزامات		التكاليف والمصروفات والإيرادات	
١- الأصول	٢- حقوق الملكية والإلتزامات	٣- التكاليف والمصروفات	٤- الإيرادات
١٥٢ نفقات مرسملة	التام.	٣٥١ مخصصات (بخلاف الإهلاك)	٤٤٧ أرباح رأسمالية .
١٥٣ نفقات مؤجلة (**)	٢٦٤ مخصص هبوط أسعار مخزون البضائع المشتراه	٣٥٢ ديون معدومة	٤٤٨ إيرادات وأرباح غير عادية .
١٦- مخزون	٢٦٥ مخصص هبوط أسعار الأوراق المالية	٣٥٣ خسائر بيع أوراق مالية	
١٦١ مخزن خامات ومواد ووقود ..	٢٦٦ مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها	٣٥٤ أعباء وخسائر متنوعة	
١٦٢ مخزون إنتاج غير تام	٢٦٧ مخصص الضرائب المتناز عليها	٣٥٥ خسائر فروق العملة	
١٦٣ مخزون إنتاج تام	٢٦٨ مخصص المطالبات والمنازعات	٣٥٦ مصروفات سنوات سابقة	
١٦٤ مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع	٢٦٩ مخصصات أخرى	٣٥٧ خسائر رأسمالية	
١٦٥ مخزون لدي الغير	**٢٧ بنوك دائنة**	٣٥٨ خسائر غير عادية	
١٦٦ اعتمادات مستندية لشراء سلع وخدمات	٢٧١ سحب على المكشوف	٣٥٩ ضرائب الدخل	
١٧- عملاء وأوراق قبض وحسابات مدينة		**٣٦ تكاليف الإنتاج**	
١٧١ عملاء			
١٧٢ أوراق قبض			
١٧٣ حسابات مدينة لدي ق/ت/ش			

(**) حساب مؤقت حتي ٢٠٠٤/٧/١ .

تابع جدول رقم ١٠
الإطار العام للدليل المحاسبى (حتى الحسابات المساعدة) بالقرار ٢٠٤

الأصول وحقوق الملكية والإلتزامات		التكاليف والمصروفات والإيرادات	
١- الأصول	٢- حقوق الملكية والإلتزامات	٣- التكاليف والمصروفات	٤- الإيرادات
١٧٤ حسابات مدينة لدى المصالح والهيئات	٢٧٢ تمويل اعتمادات مستندية.	٣٦١ خامات ومواد	
١٧٥ إيرادات مستحقة التحصيل	٢٧٣ قروض قصيرة الأجل.	٣٦٢ أجور	
١٧٦ مصروفات مدفوعة مقدماً	**٢٨- موردون وأوراق. دفع وحسابات دائنة.**	٣٦٣ تكاليف أخرى	
١٧٧ حسابات مدينة أخرى	٢٨١ موردون.	**٣٧ التكاليف التسويقية**	
١٨- استثمارات وأوراق مالية متداولة	٢٨٢ أ. دفع.	٣٧١ مواد ووقود وقطع	
١٨١- أسهم	٢٨٣ حساب دائنة ق/ت/ش.	٣٧٢ أجور	
١٨٢ سندات	٢٨٤ حسابات دائنة للمصالح والهيئات.	٣٧٣ تكاليف أخرى	
١٨٣ وثائق استثمار	٢٨٥ دائنو التوزيعات.	**٣٨ المصروفات الإدارية والتمويلية**	
١٨٤ أذون خزانة	٢٨٦ مصروفات مستحقة السداد.	٣٨١ مواد ووقود وقطع ..	
١٨٥	٢٨٧ إيرادات محصلة مقدماً .	٣٨٢ أجور	
١٩- نقدية بالبنوك والصندوق	٢٨٨ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة تخص أعوام لاحقة.	٣٨٣ مصروفات أخرى	
١٩١ ودائع بالبنوك لأجل أو بإخطار سابق			
١٩٢ غطاء خطابات ضمان			

تابع جدول رقم ١٠
الإطار العام للدليل المحاسبى (حتى الحسابات المساعدة) بالقرار ٢٠٤

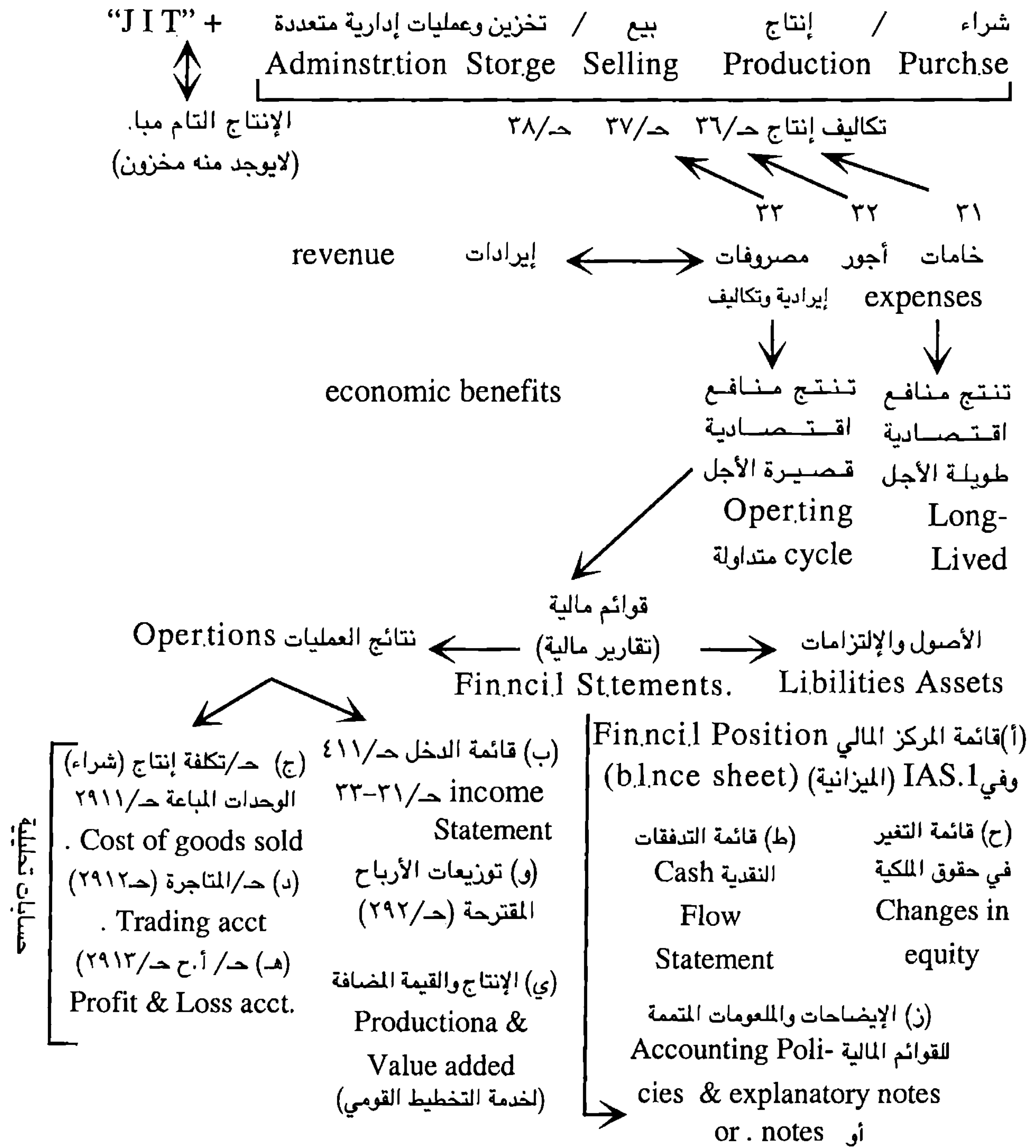
الأصول وحقوق الملكية والإلتزامات		التكاليف والمصروفات والإيرادات	
١- الأصول	٢- حقوق الملكية والإلتزامات	٣- التكاليف والمصروفات	٤- الإيرادات
١٩٣ حسابات جارية بالبنوك ١٩٤ نقدية بالصندوق	٢٨٩ حسابات دائنة أخرى **٢٩- حسابات قائمة الدخل وتوزيعات الأرباح** ٢٩١ حسابات قائمة الدخل ٢٩٢ حساب توزيع الأرباح		

شكل رقم ٤

عمليات المنشأة الصناعية وارتباطها بحساباتها

وبقوائمهاالمالية طبقاً للقرار ٢٠٤ (وممكن IAS's)

من عمليات المنشأة الصناعية



إيضاحات الشكل رقم ٤

* تتحمل المنشأة الصناعية كنتيجة لمباشرتها عملياتها الصناعية والبيعية والإدارية ، تكاليف ومصروفات يتم تبويبها حسب طبيعتها إلى خامات (حـ/٣١) وأجور (حـ/٣١) ومصروفات (حـ/٣٣) وتبويبها حسب وظيفتها على تكاليف إنتاج (حـ/٣٦) وتكاليف تسويقية (حـ/٣٧) ومصروفات إدارية وتمويلية (حـ/٣٨) - حسب المراكز الثلاثة الرئيسية بالقرار٢٠٤ وبالعرف المحاسبى العالمى .
* تكاليف ومصروفات المنشأة يجب أن تنتج منافع اقتصادية إما طويلة الأجل وبالتالى توزع تلك التكاليف والمصروفات على السنوات المستفيدة (وحسب معدل الاستفادة) وإما قصيرة الأجل (متداولة) فتحمل بكاملها على سنة مالية واحدة على اعتبار أن هذه السنة حصلت على استفادتها من كامل هذا المصروف .
* **وقد يكون الإنتاج كله مباع وبالتالى لايوجد مخزون منه - وهو مفهوم JIT - أو لايكون. وحـ/٢٩١١ بالقرار ٢٠٤ يظهر تكلفة إنتاج وحدات مباعة ، ومن ثم تتم «مقابلة» تكلفة هذا الإنتاج المباع وتكاليف التسويق (وهو اتجاه للقرار ٢٠٤ وأيضاً اتجاه للنظام المحاسبى الموحد يضم نوعى التكاليف عند المقابلة) بإيرادات النشاط (حـ/٤١١) فى حـ/المتاجرة (حـ/٢٩١٢) فينتج مجمل ربح أو خسارة المنشأة . وترحل هذه النتيجة إلى حساب أ.خ (حـ/٢٩١٣) حيث تقابل الإيرادات - من غير النشاط الإنتاجى ومن غير تكاليف البيع - المصروفات العامة فيظهر صافى الربح (أو الخسارة) .**
* تمثل الحروف من أ-ى عشرة قوائم مالية وحسابات تحليلية تطلبها القرار ٢٠٤ (بدءاً بأهم قائمتين) .

وقد أحسن القرار ٢٠٤ وكما أشرنا عندما ألزم المنشأت - التى تعمل به - إعداد هذه المجموعة المتكاملة من القوائم المالية والحسابات التحليلية ليس فقط بهدف توفير بيانات مالية كافية لمستخدمى تلك القوائم المالية والحسابات التحليلية وإنما أيضاً لخدمة الاقتصاد القومى علاوة على إحكام الرقابة الداخلية للمنشأة بما يساعد على أن تكون البيانات المالية المعدة على درجة متناهية من الدقة .

والجدير بالإشارة أن معيار المحاسبة المصرية رقم ١ المعدل - المقابل لمعيار IAS رقم ١ عرض القوائم المالية والسابق لنا تناوله ترجمة وشرحاً فى كتابنا ٢٠٠٠ لم يتطلب إلا إلى خمسة قوائم فقط من تلك العشرة بما يوضح مدى اهتمام القرار ٢٠٤ بزيادة إحكام الرقابة لتوفير بيانات هامة لمستخدمى القوائم المالية للمنشأة .

مــراجــع

فصل (٢)

1- See :

* Lee H. R.deb.ugh .nd sidney J. Gr.y, **Intern.tion.l Accounting .nd Multin.tion.l Enterprises** John Wiley & Sons, N.Y, 1993, p. 174.

* Nobes, H.rmoniz.tion of Fin.nci.l reporting,in Nobes .nd P.rker, 1991, op. cit p. 70.

٢- المعايير المحاسبية - الجهاز المركزى للمحاسبات - القاهرة ١٩٩٦ ، ص د.

٣- قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ص٦٠ .

4- IAS 1, revised 1997, p.r. 14.

٥- النظام المحاسبى الموحد ، الجهاز المركزى للمحاسبات القاهرة ١٩٧٦ ، ص٥٨٢.

6- Z.biholl.h Rez.ee, "High-Qu.lity Fin.nci.l Reporting",
Str.tegic Fin.nce Feb. 2003, Institute of M.n.gement Account.nts, pp.26-30.

7- M.W.E. Gl.utier .nd B. Underdown, **Accounting Theory** .nd Pr.ctice, ELBS with Pitm.n Publishing, London, 1994, p. 467.

8- IAS 37, p.r.s, 36-41.

9- IAS 2, 1993 p.r.. 14.

10- Jon.th.n B. Schiff .nd Allen I Schiff "High-Tech Cost Accounting For The F-16," M.n.gement Accounting 1988, IMA (NAA) NJ, Sept, 1988, p. 43.

11- British Bro.dc.st Corpor.tion, World Service, London, Dec,17,2002 9. .m. GMT.

12- British Bro.dc.st Corpor.tion, World Service, August q<u>th</u>, 2002, 11. .m GMT.

13- British Bro.dc.st Corpor.tion London, August 13, 2002, 12.

noon GMT.

14- British Bro.dc.st Corpor.tion World Service, July 30, 2002, 5.30 .m, GMT.

15- British Bro.dc.st Corpor.tion London, J.n.,30,2003, 6.30 .m. GMT.

16- H.rry Johnson .nd Austin Whitt.m, A **Pr.ctic.l Found.tion in Accounting** 5 th Edition, Intern.tion.l Thomson Business Press, NorthYork shire, 1998, p. 1.

* See .lso : L.wrence. S. Ritter & Willi.m L. Silber, **Money**, 5 Ed., B.sic Books Inc. Publishers, New York, 1984, p. 26.

17- IAS 1, 1997, p.r. 51 .

١٨- معيار المحاسبة المصرية رقم ١ المعدل ، ٢٠٠٢ فقرة ٥١ .

19- M.n.gement Accounting, N.tion.l Associ.tion of Account.nts, N.J. June 1997, p. 53.

20- C.rl L. Moore .nd Robert K. J.edicke, **M.n.geri.l Accounting,** South-Western Publishing co., Ohio, 1967, pp. 22-23.

21- Ross M.cN.m.r., **Account.ncy**, Pitm.n Publishing London, 1967, pp. 12 .nd 13.

22- Kieso .nd Weyg.ndt 1998, op. cit., p. 51.

23- Johnson .nd Whitt.m, 1998, op. cit., p. 262.

24- IAS 2, 1993, p.r. 31.

25- IAS 2, 1975, p.r. 16.

٢٦- قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ص٣٥ ، ٣٦ .

٢٧- معيار المخزون رقم ٢ ضمن المعايير المحاسبية فقرة رقم ٢٥ ص١٥ .

٢٨- معيار المخزون رقم ٢ ضمن معايير المحاسبة المصرية فقرة رقم ٢٣ ص٢٦ .

29- Kieso .nd Wyg.ndt, 1998, op. cit., p46.

30- ARB 43, St.tement 2.

31- IAS 2, 1993 (Summ.ry), p.r. 4.

32- IAS 18, Revenue, IASC, 1993 (Summ.ry), p.r.. 7.

٣٣- معيار الإيراد ١٣ ضمن المعايير المحاسبية ، ١٩٩٦ ، فقرة ١٥ .

٣٤- معيار الإيراد ١١ ضمن معايير المحاسبة المصرية، ١٩٩٧، فقرة ١٩ .

35- IASC Project. History (1975-2001) 10/2001, WWW. i.sb. org. UK.

36- Kieso .nd Wyg.ndt, 1998, op. cit., pp. 765-766.

٣٧- معيار المخزون رقم ٢ ضمن المعايير المحاسبية ١٩٩٦ ، فقرة رقم ٧ ص٩ .

٣٨- المرجع السابق ، فقرة رقم ٣ ص٨ .

39- Kieso .nd Wyg.ndt, 1998, op. cit., pp. 41,149.

40- IAS 1, revised 1997, Appendix, p. 43.

٤١- قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ص٢ وص١٠ .

٤٢- المرجع السابق، هامش ص١١ .

٤٣- المرجع السابق، ص٤٤ .

٤٤- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ٢٠٠٠ مرجع سابق من ص٣٥٥-ص٤٨٦ .

45- IAS 36, p.r. 1, .p. 3.

46- See:

IASC, IASC Project History (1975-2001), 10/2001, op. cit., p. 3.

IAS 38 1998 (Summ.ry), p.r.. 5. p.1.

IAS 36, 1998, p.r.. 15.6.

47- IASB, About Us, Mission St.tement, WWW. i.sb. UK.org .

48- Fin.nci.l Accounting Reporting .nd Auditing H.ndbook FA-RAH, World B.nk, Lo.n Dep.rtment, J.n., 1995, Annex xv, p. 111.

49- Ev.ns, T.ylor .nd Holzm.n, 1994, op. cit., p. 93.

50- IASB, IASB : Who we .re, 10. 2001, WWW. IASB. org. UK.

51- IASB, IASC Project History (1975-2001) op. cit.
52- Roy A. Foulke, "Fin.nci.l St.tements .nd R.tio An.lysis", in J.K. L.sser, 1956, op. cit., p. 77.
٥٣- قرار وزير الاقتصاد رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ ، تمهيد ص٨ .
54- IAS 1, p.r.. 11.
55- IAS 1, p.r.. 16.
56- IAS 1, p.r. 18.
٥٧- معيار المحاسبة المصرية رقم (١) المعدل عرض القوائم مالية فقرة ١١ ص٤ .
٥٨- معيار المحاسبة المصرية رقم ١ فقرة ١٠ ص٤ .
59- P.ul A. C.rlson, H.mden L. Forkner .nd Lewis D. Boynton **20th Century Bookkeeping & Accounting,** South-Western Publishing Co., Ohio, 1963, pp. 31-93.
60- George A. McF.rl.nd .nd Robert D. Ayers, "Accounting Fund.-ment.ls," in J.K. L.sser, 1956, op. cit., p. 9.55.
٦١- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ، ٢٠٠٠ ، مرجع سابق ص١٢٨ .
٦٢- معيار المحاسبة المصرية رقم ١ ، فقرة ٥٣ ، والملحق رقم٢ .
٦٣- معيار العرض والإفصاح ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، فقرة (٥٩٤) ص٤١١ .
٦٤- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، ص٢٠ .
٦٥- المرجع السابق ص٨١ .
٦٦- المرجع السابق الصفحات ٣١ ، ٣٢ ، ٤٠ ، ٤٩ .
67- IAS 16, Property, Pl.nt .nd Equipment (summ.ry), revised 1998, p.r. 11.
٦٨- معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ الأصول غير الملموسة ، فقرة ٥٠ .
٦٩- معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل ، فقرة ٥٠ ، ص١١ .

٧٠- معيار المحاسبة الدولية ٣٦ المترجم بمعرفة المجمع العربى ١٩٩٩ مرجع سابق ، فقرة رقم ٥ ص٦٩٦ ، ٦٩٧ .

٧١- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ فقرة أخيرة ص٢ .

72- AICPA, in Moore & Jedick, 1967, op. cit., p. 244.

73- Tim J Leech, "Control & Risk Self-Assesment," in A.D. Chmbers, **Internl Auditing**, The Interntionl librry of Mngement, London, 1995, pp. 323-331.

74- Crlson, Forkner nd Boynton, 1963, op. cit., p.1.

٣ - الأصول الثابتة وإهلاكها

١- مقدمة

١-١ اتجاه عالمي لمجموعتين من الأصول

يقسم المحاسبون أصول المنشأة ، عادة ، إلى أصول ثابتة وأصول متداولة وإلى أصول أخرى والتى يعالجها البعض أحياناً كأصول ثابتة مثل شهرة المحل أو أصول غير ملموسة . وقد اتفق المحاسبون - فى كثير أو معظم الدول - على دمج أنواع الأصول هذه في نوعين رئيسيين : الأصول غير المتداولة (والتى تشمل الأصول الثابتة وأصول أخرى) والأصول المتداولة (كتابى مقارنة معايير المحاسبة ٢٠٠٠ ص ١٠٦ - ١٣٧) .

والمنشأة ، أى منشأة ، وحتى تحقق أهدافها يجب أن تنفق فى عملياتها وأنشطتها بكفاية وبكفاءة . وهذا الانفاق - وكما سيجىء - يمكن معالجته محاسبياً على أساس مدى استفادة المنشأة منه ، التى قد تتجاوز السنة المالية أو تساويها وتقل عنها .

١-٢ قرار ٢٠٤ ومعايير للمحاسبة علي الأصول الثابتة

تطلب القرار ٢٠٤ معالجة الأصول الثابتة والأصول الأخرى (بالحسابين رقمى ١١ ، ١٥ على التوالى) بتطبيق معيارى الأصول الثابتة وإهلاكاتها والأصول غير الملموسة (وهما معيارى المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل و٢٣ على التوالى واللذين يقابلان معيارى IAS ١٦ ، ٣٨ على التوالى) . كما تطلب القرار ٢٠٤ العمل بمعايير محاسبة أخرى لباقى الأصول مثل معيار المحاسبة على الاستثمارات (فى مجموعتى المعايير المصرية والذى ألغى من معايير IAS والمحاسبة على الاستثمارات فى المنشآت شقيقة (مجموعتا المعايير) .

وتجدر الإشارة إلى مسألة هامة وردت فى معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل حين أشار أنه يجب تطبيق هذا المعيار فى المحاسبة عن الأصول الثابتة مالم يكن هناك معيار محاسبى مصرى آخر يتطلب أو يسمح بمعاملة محاسبية مختلفة [١].

وممكن أن يعنى ذلك أنه فى حالة وجود معيار محاسبة آخر يعالج مسألة وردت فى معيار ١٠ المعدل فإنه يطبق ذلك المعيار الآخر .

وتتبع معايير IAS وغيرها هذه الطريقة. فقد ورد مثلاً بالمعيار IAS ٣٨ أن «هذا المعيار يجب أن تستخدمه جميع المنشآت فى المحاسبة على الأصول غير الملموسة فيما عدا أ- الأصول غير الملموسة التى يغطيها معيار محاسبة دولية آخر ..... ب- فإذا تعامل معيار محاسبة دولية آخر مع نوع محدد من الأصول غير الملموسة فإن المنشأة تطبق ذلك المعيار بدلاً من هذا المعيار This Standard should be applied by all enterprises in accounting for intangible assets, except : (a) intangible assets that are covered by another International Accounting Standard....(b) If another International Standard deals with a specific type of intangible asset, an enterprise applies that Standard instead of this Standard » (٢) .

أى أنه فى حالة وجود معيار آخر - بخلاف معيار IAS ٣٨- يعالج نوع محدد من الأصول غير الملموسة فإن المنشأة تطبق المعيار الأخر .

ورغم أن فقرة المعيار IAS ٣٨ أ . أعلاه يبدو أنها تفى بالغرض لأن عبارة «هذا المعيار .. تستخدمه جميع المنشآت ...» اتبعها المعيار IAS بكلمتى «فيما عدا - بمعنى ألا يتم تطبيق معيار IAS ٣٨ فى حالة وجود معيار أخر يعالج نفس المسألة الا أنه عاد وحدد بشكل قاطع وفى فقرة منفصلة أنه لايطبق فى تلك الحالة (أى حالة وجود معيار IAS أخر يعالج نوع محدد من الأصول غير الملموسة) المعيار IAS ٣٨ وإنما يطبق المعيار IAS الأخر الذى يعالج هذه المسألة .

وإذا رجعنا للمعيار ١٠ المعدل يلاحظ أن العبارة التى أوردها قد لاتبدو قاطعة ومحددة وممكن أن تؤدى إلى اتباع المنشأت المصرية المعنية هذا المعيار رقم ١٠ (المعدل) وعدم اتباع المعيار الأخر «الذى يسمح بمعاملة محاسبية مختلفة» مما يهم أن توضحه اللجنة المعنية حتى لاتتبع المنشأت بالفعل المعيار ١٠ المعدل ثم قد لاتتبع أيضاً المعيار الأخر وإنما تتبع ماتراه .

وسيتناول هذا الفصل الأصول الثابتة وجزء بسيط عن إهلاكها .

٢- تعريف الأصول الثابتة

٢-١ نفقة منفعتها طويلة

يتفق معظم ، إن لم يكن جميع المحاسبين على أن أحد المحددات الرئيسية فى المحاسبة على النفقة – التى تصرفها (أو تتحملها) المنشأة – هو المنفعة منها ومدى حجم تلك المنفعة ومداها بشرط أن تكون تلك المنفعة هى التى تتناسب مع هذا الانفاق. (كأن تشترى المنشأة رافعة تعمل ١٠ ساعات يومياً وترفع فى الرافعة الواحدة ٣٠٠٠ كيلو جرام فإن لم يكن المعدل كذلك بل أقل اختلفت معالجة النفقة على تلك الرافعة) إذا تتحمل الفترة التى استفادت من تلك النفقة بطريقة أو بأخرى – بما يخصها من تلك النفقة . فإذا زادت المنفعة إلى سنتين ماليتين تحملت السنتين – حسب استفادة كل سنة مالية – بالنفقة وإن كانت الاستفادة سنة مالية أو أقل تحملت هذه السنة بكامل النفقة . وطول المنفعة من النفقة أى زيادتها عن سنة مالية قد يعنى – فى معظم الأحوال – أن تلك النفقة تتعلق بأصل ليس للبيع بل للاستخدام بالمنشأة .

مثال :

تتاجر المنشأة (×) فى سيارات الركوب فإن اشترت (×) سيارة ليستخدمها مدير المنشأة فى تنقلاته المصلحية فإن المنفعة من تلك السيارة تعادل عمرها المفيد الذى يمتد فى ظروف التشغيل العادية ليزيد على خمس سنوات ومن ثم فإن نفقة شراء تلك السيارة – وفقاً لقواعد متعارف عليها – تحمل ، بعد مراعاة حالتها فى نهاية عمرها ، على السنوات التى استفادت منها . أما السيارة محل التجارة (أى الأصل التى تشتريه (×) لتبيعه فإن تكلفتها تحمل على السنة المختصة حيث تقابل الإيراد من البيع أو تتضمنها تكلفة المخزون ان لم تبع .

ولأن المحاسبين اتفقوا على أن أصول المنشأة تنقسم إلى نوعين أساسيين : الأصول غير المتداولة والمتداولة فإن البند الذى لاتنطبق عليه شروط الأصل غير المتداول (كالسيارة محل التجارة فى المثال المتقدم) يصبح أصلاً متداولاً والعكس صحيح أى أنه إذا أمكن تعريف بند ما على أنه ليس أصلاً متداولاً فإنه يصبح بالتالى أصلاً غير متداول .

ورغم أهمية طول فترة المنفعة من النفقة باعتباره أساساً لتحميل هذه النفقة على أكثر من سنة مالية إلا أن هذا الطول ليس هو وحدة – وكما سيجىء – الأساس

فى ذلك التحميل .

٢-٢ تعريف معيار المحاسبة الأمريكي رقم ٦

٢-٢-١ خصائص الأصول (بصفة عامة)

يبين معيار المحاسبة الأمريكى – قوائم ببيانات عن مفاهيم المحاسبة المالية رقم SFAC ٦ – الذى أصدره مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فى ديسمبر ١٩٨٥ – ثم جمعه ولخص أهم مضامينه «باتريك ديلانى P.trick R. Del.ney» – أن «خصائص الأصول .... ١–منفعة مستقبلة محتمله(١)من خلال مساهمتها فى صافى التدفقات النقدية للداخل المستقبلة ٢–وتستطيع المنشأة أن تحصل على تلك المنفعة وتسيطر عليها ٣–وأن العملية أو الحدث المؤدى إلى (تلك) السيطرة قد وقع بالفعل ويظل الأصل كأصل حتى يتم تحصيله (أو) يحول أو ينتهى استخدامه (هلاكه) أو تدميره (تخريده) ... "Characteristics of asset

1- probable future benefit by contribution to future net cash inflows. 2- Entity can obtain and control access to benefit 3- Transaction or event leading to control has al ready occured.... Asset continues as an asset until collected, transferred, used or . destroyed..”(٢)

ويلاحظ أن مصطلح used هنا قد يعنى أكثر من مجرد الاستخدام فهو يعنى أن الأصل قد تم استخدامه بالكامل أى إهلاكه . أما مصطلح destroyed فهو يعنى أن الأصل تم تدميره أى أصبح خردة .كما أن مصطلح collected قد يعنى تحصيل الأصل كما فى بيع الأصل المتداول أى السلعة مثلاً وتحصيل تكلفتها والربح عليها (اللذين يتضمنهما فى حالة السلعة سعر البيع) وهو هنا يشبه مصطلح الاسترداد re-cover.bility . والأصل الثابت يحصل أيضاً باستخدامه وبيعه فى نهاية (أو قبل نهاية) عمره (ولنا عودة لهذه المصطلحات) .

٢-٢-٢ شروط الأصل (أمريكي)

٢-٢-٢-١ بالمعيار الأمريكي

يتضح من المعيار الأمريكى رقم ٦– المشار إليه – أنه تناول خصائص الأصول بوجه عام دون أن يفرق بين الأصول غير المتداولة والمتداولة . والمرجح أن ذلك يرجع إلى القاعدة الأصيلة فى المحاسبة وهى أن النفقة لابد وأن تحقق منفعة أو إيراد

(وإلا أصبحت خسارة) .

ويستنتج – من المعيار أيضاً – أن الشروط التى يجب توافرها فى النفقة حتى يمكن اعتبارها من الأصول مايلى :

أ- أن تحقق النفقة منفعة مستقبله للمنشأة .

ب- استخدام البند محل النفقة أى الأصل .

جـ- وتتمثل المنفعة فى مساهمة البند فى صافى التدفقات النقدية للداخل المستقبلة للمنشأة .

د- يستطيع الكيان (المنشأة) الحصول على هذه المنفعة من الأصل ويسيطر عليها .

هـ- يجب أن يقع الحدث أو تتم العملية المؤدية بالمنشأة إلى السيطرة (بعد الإنفاق لوجود الأصل أساساً) .

و - وجود حدث سابق للسيطرة وهو وجود الأصل .(شرائه أو تصنيعه داخلياً) .

ز- ينتهى وجود الأصل : بإهلاكه أو تحويله (لجهة أخرى) أو تخريده والتخلص منه.

وما جاء فى (ز) يعنى أنه للأصول القابلة للاهلاك اعماراً ينتهى بعدها مهما طالت هذه الأعمار (المفيدة للمنشأة) .

وإذا لم تتوافر فى النفقة المنصرفة على بند ما تلك الشروط فإنه لاينبغى وفقاً للمعيار الأمريكى اعتبار ذلك البند أصلاً (أصل ثابت أو متداول) .

ومن المفهوم – وكما سيجىء – أن المنفعة تتحقق من استخدام الأصل أو من بيعه . أما ترك الأصل دون استخدام أى دون توليده لمنافع اقتصادية يعنى تعطيله ويعنى خسارة .

ويقول الأمريكيون «جيرى ج. ويجانت Jerry J. Weyg.ndt ودونالد أ. كيسو Don.ld E. Kieso ووالتر ج. كيل W.lter G. Kell» عن الأصول الثابتة أو «أصول المصنع Plant assets» أنها «موارد ملموسة تستخدم فى عمليات المنشأة ولاتبغى (المنشأة) بيعها للعملاء . ويطلق عليها أيضاً الأراضى والمبانى والآلات والمعدات ، كما يطلق عليها أصول المصنع والمعدات أو الأصول الثابتة . وهذه الأصول عمرها ، بصفة عامة ، طويل ومن المتوقع أن تعطى خدمات للشركة لعدد من السنوات ، وفيما عدا الأراضى فإن أصول المصنع تنخفض فى قوة

خدماتها خلال إعمارها المفيدة ... وتبلغ نسبة أصول المصنع إلى إجمالى الأصول : لمحلات «ماكدونالدز» ٨٦٪ ، ولشركة «ماريوت» ٦٣٪ ، ولشركة طيران الدلتا ٨٢٪ ولشركة جنرال موتورز ٣٧٪ .

Plant assets are tangible resources that are used in the operations of the business and are not intended for sale to customers. They are also called property, plant, and equipment, plant and equipment-or fixed assets. These assets are generally long-lived and are expected to provide services to the company for a number of years. Except for land, plant assets decline in service potential over their useful lives.... the percentages of plant assets to total assets... McDonald's 86%, Marriott Corporation 63% Delta Airlines 82%, General Motors Corporation 37% ، (٤) .

نود التذكير بأن مصطلح Property, Pl.nt .nd Equipment قد رأينا تعريبه إلى الأراضى والمبانى والآلات والمعدات بدلاً من الأصول الثابتة أو أصول المصنع .

والكتاب الثلاثة يعرفون الأصل الثابت (أو أصل المصنع) وكما جاء بالمعيار الأمريكى على أنه : أ- مورد ب- ملموس جـ- تستخدمه المنشأة ذاتياً

د- وليس غرضها منه البيع ، هـ- وأن هذا الاستخدام لعدد من السنوات (دون ذكر كم يبلغ هذا العدد لأنه بالطبع لكل أصل عمر يعتمد مدته على عوامل متعددة) و- يقدم فيها خدماته للمنشأة ، ز- وأن إمكانيات الأصل تنخفض كلما مر به الزمن (وهو يستخدم) فيما عدا الأراضى عادة .

ومن المفهوم إذاً أن النفقة يجب أن تحقق للمنشأة خدمات أو منافع ، وهذه النفقة فى حالة الأصل الثابت منفعة تمتد ، عادة ، سنوات يخدم فيها الأصل - باستعماله المستمر فى الظروف العادية - المنشأة . فإن لم تستعمله المنشأة فإنه لن يحقق لها منافع وتمثل تكلفته حينئذ نفقة لاتقابلها منفعة أو إيراد ، أى خسارة .

٢-٢-٢-٢ السيطرة

أورد المعيار الأمريكى رقم ٦ SFAC 6 عبارة هامة وهى أن المنشأة تسيطر على المنفعة من هذا الأصل . ورغم هذه السيطرة فإن الأصل قد يستعمل فى غير أغراض المنشأة (أو يساء استعماله) كما إذا استخدم سائق سيارة مخصصة لنقل

العاملين (الأوتوبيس) - فى إحدى المنشأت - فى نقل غير العاملين بها لقاء أجر يتقاضاه هو منهم .

ويميل معنى السيطرة إلى أنه يرتبط بالاستخدام الذاتى ، بمعنى أن المنشأة لاتعتبر مسيطرة على الأصل إلا إذا كانت تستخدمه هى بذاتها أى إذا كان تحت يدها . ولكن، وكما سيجىء ، فإن السيطرة قد يكون لها معنى أوسع حيث ترتبط بكل فعل يمس الأصل مثل تأجيره للغير . وفى هذه الحالة يصبح استخدامه الذاتى بالمنشأة كشرط للسيطرة عليه أمر ثانوى ، وهو مالم يوضحه المعيار الأمريكى ٦ . وقد يكون ذلك لأن السيطرة فى هذه الحالة موجودة وتتعلق بتسليم الأصل للغير لاستعماله.

٢-٣ المعيار البريطاني وقانون الشركات

٢-٣-١ تعريف (معيار ١٢) SSAP12

وحتى وقت قريب (١٩٩٧ أو بعده بقليل) لم يصدر مجلس معايير المحاسبة (البريطانى) ASB أو مجلس ASC معياراً للأصول الثابتة ولكن صدرت معايير أخرى لها تأثير على بند الأصول مثل معيار ١٢ SSAP12 المحاسبة على الإهلاك Accounting for depreci.tion ، ومعيار ١٣ SSAP13 المحاسبة على الأبحاث والتنمية Accounting for Reser.rch .nd Development ، ومعيار ٢٢ SSAP22 المحاسبة على الشهرة Accounting for goodwill .

ومما ركز عليه المعيار ١٢ SSAP12 المنفعة المتوقعة من استخدام الأصل الثابت فى الفترات المحاسبية وبالتالى فإن ،جميع الأصول الثابتة التى لها أعماراً اقتصادية نافعة ومحددة يجب أن يحسب لها إهلاكاً لكى يعكس الاستخدام (استخدامها) All fixed assets with finite useful economic lives must be depreciated in order to reflect use ، (٥) .

وليس معنى أن للأصل الثابت عمراً اقتصادياً محدداً (ونافعاً) أن هذا العمر ، طالما أنه محدد ، فهو قصير - ذلك أن بعض أعمار الأصول قد تطول إلى مايزيد على مائة عام كما فى أصول ومعدات (ومنشأت) الصناعات النووية - ولكن الغرض من تحديده هو حساب المنافع المستقبلة منه تقديرياً .

فإذا لم يحدد للأصل - الذى تقل المنافع منه بالاستخدام (وأحياناً بمضى المدة) - عمراً مفيداً فقد يفهم أن عمره بلا نهاية وهذا أمر مستحيل باستثناء أنواع معينة من الأصول كأنواع من الأراضى (وكبئر زمزم) .

٢-٣-٢ تعريف قانون الشركات البريطاني

وقد كان قانون الشركات البريطانى الصادر سنة ١٩٨٥ Compnies Act 1985 (CA) أكثر ، من معايير المحاسبة البريطانية ، اهتماماً بتعريف الأصول الثابتة حيث أشار أن «الأصول الثابتة هى تلك الأصول التى (تقتنى) من أجل استخدامها على أساس مستمر فى أنشطة الشركة وأى أصول لايكون الغرض منها هذا الاستخدام تعتبر أصولا متداولة Fixed assets are those which are intended for use on a continuing basis in the company's activities and any assets which are not intended for such use are taken to be current assets»(٦) .

٢-٣-٣ شروط الأصل الثابت (المعيار والقانون البريطانيان)

إذا يركز قانون الشركات البريطانى لسنة ١٩٨٥ - ويشترك فى جزئيه فى هذا التركيز المعيار البريطانى - على أن الأصل يمكن معالجته كأصل ثابت إذا كانت المنشأة :

أ- تستخدمة فى أنشطتها .

ب- بصفة مستمرة .

جـ- الاستخدام مدته محددة (تتحدد بالعمر الاقتصادى المفيد للأصل) .

ويلاحظ فى هذا ما أشرنا إليه - فيما تقدم حالاً - عن عمليتى الاستخدام والسيطرة على الأصل .

وفى هذا فإن البريطانى «أيدن بيرى Aiden Berry» يرى أن الأصل الثابت هو «أصل يتم إقتنائه من أجل استخدامه فى المنشأة وأنه من المرجح أن تستخدمه المنشأة لفترة طويلة من الزمن An asset that is acquired for the purpose of use within the business and is likely to be used by the business for a considerable period of time» .

ثم أضاف «بيرى» بأن الشركات ملزمة بتطبيق التعريف الذى أورده قانون الشركات . ومع هذا فإن تعريفه هو - وكما يقول - أكثر عمومية (توسعا) فى قابليته للتطبيق generlly pplicble (فى المنشآت) . كما أشار أيضاً أنه لكى يمكن تحديد فيما إذا كان الأصل ثابتاً أم لا فإنه ينبغى النظر إلى عنصرين «الاستخدام الذى سيتم على الأصل ... وعمره فى المنشأة the use to which the asset will be put and the life of the as-

. (٧) ، set within the business

إذاً فالمدرسة البريطانية تركز فى تعريف الأصل الثابت على الاستخدام (الذاتى) للأصل فى أنشطة المنشأة واستمراره وعلى عمره (الطويل (المفيد) للمنشأة .

وقد تختلف بعض الأراء – ومنها رأينا – فى مسألة طول أو قصر عمر الأصل (الثابت) المفيد أو النافع للمنشأة ، علاوة على أن مسألة الاستخدام ذاتياً لها تفسير موسع كما أشرنا عن السيطرة – وكما سيجىء فى مناقشة أعمق .

٢-٤ تعريفات في معايير IAS's

أصدرت لجنة IASC أكثر من معيار IAS يتعلق بالأصول بصفة عامة والأصول غير المتداولة (عادة الأصول الثابتة) بصفة خاصة . وقد يهم هنا التعرض للأربع معايير IAS التالية :

٢-٤-١ أربعة معايير

٢-٤-١-١ معيار IAS ١٦

أوضح معيار IAS ١٦ (الأراضى والمبانى والآلات والمعدات) السابق الإشارة إليه ، أن النفقة يمكن اعتبارها من الأصول الثابتة إن كان هذا الأصل «ملموس ... ومحتفظ به للاستخدام فى الإنتاج أو التأجير للغير أو لأغراض إدارية ... والمتوقع استخدامه أكثر من فترة واحدة» (٨) .

والمقصود من فترة واحدة من المقترح أن يكون سنة مالية وليس مجرد فترة مالية .

٢-٤-١-٢ معيار IAS ١

وفى تعريف معيار IAS رقم١ (عرض القوائم المالية) للأصول المتداولة – وإنه فيما عداها تصبح أصول غير متداولة «أصل مايصنف كأصل متداول إذا كان : (أ) من المتوقع أن يتم تحقيقه أو يحتفظ به للبيع أو للاستخدام فى ظل الظروف العادية لدورة العمليات بالمنشأة أو (ب) يحتفظ به أساساً للأغراض التجارية ... (جـ) نقدية .. (أما) جميع الأصول الأخرى يجب أن تصنف كأصول غير متداولة» An asset should be classified as a current asset when it : (a) is expected to be realised in, or is held for sale or consumption in, the normal course of the enterprise's operating eycle; or (b) is hed primarily for trading purposes.... (c) . (٩) «is cash... All other assets should be classified as non-current assets

ومن المفهوم أن مصطلح «تحقيق» (أو بيع أو تحصيل) الأصل (المتداول) ، الذى جاء بالتعريف ، يعنى الاسترداد (تكلفة + ربح) وأن يتم ذلك عادة بالبيع فى خلال فترة التشغيل العادية للمنشأة وهى التى يمكن أن تشمل إنتاج الأصل ثم بيعه (والكلام هنا عن الأصل المتداول) . فإن لم يتم استرداده بعد فمعنى ذلك أنه محتفظاً به من أجل البيع (أى أنه مخزون لم يبع بعد وهو ماورد فى فقرة أ ، ب من التعريف) . فإذا لم يتصف الأصل بأى من ذلك فهو إذاً أصل ثابت .

٢-٤-١-٣ معيار IAS ٣٨

عرف المعيار IAS ٣٨ الأصل - دون أن يميز بين أصل غير متداول أو ثابت وبين أصل متداول - بأنه «مورد ... أ. تتحكم فيه منشأة كنتيجة لأحداث سابقة ب- وأن من هذا الأصل (هناك) منافع اقتصادية م [illegible] المتوقع أن تتدفق على المنشأة ...... an asset is a resource (a) controlled by an enterprise as a result of past events, and (b) from which future economic benefits are expected to flow to the enterprise ، (١٠) .

والملاحظ أن المعيار IAS هنا يتكلم عن تدفق للمنافع الاقتصادية من الأصل للمنشأة ولم يذكر كيفية قيام الأصل بذلك (وهو لم يحدد كما ذكرنا عن المعيار الأمريكى أن كان الأصل ثابت أو متداول) .والمفهوم أن هذا التدفق يأتى إما من الاستخدام الذاتى للأصل ثم من بيعه (أصل ثابت) أو من بيع الأصل بعد انتاجه أو بعد الحصول عليه (أصل متداول) .

٢-٤-١-٤ معيار IAS ٣٦

وعرف المعيار IAS ٣٦ (وأيضاً المعيار IAS ٣٨) العمر المفيد usêful life (للأصل) بأنه «إما أ- فترة من الزمن من المتوقع أن يستخدم أصل ما خلالها ، بواسطة منشأة ، أو ب- عدد الوحدات المنتجة أو وحدات مشابهة من المتوقع أن تحصل عليها المنشأة من الأصل is either (a) the period of time over which an asset is expected to be used by the enterprise; or (b) the number of production or similar units expected to be obtained from the asset by the enterprise(١١)» .

٢-٤-٢ شروط الأصل الثابت (معايير IAS's)

إذاً ، على ضوء التعريفات فى معايير IAS للأصل الثابت والعمر المفيد يمكن

عرض أهم الشروط لكى يكون الأصل ثابتاً فيما يلى :

أ- الأصل الثابت مورد للمنشأة .

ب- يستخدم ذاتياً بالمنشأة (ولايتم بيعه) .

جـ- من المتوقع أن يعطى منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة .

د- تتحكم المنشأة فيه وتسيطر عليه (ويمكن تأجيره) .

هـ- عمره المفيد فترة تزيد على سنة (١٢ شهراً) .

- أو عمره المفيد هو عدد الوحدات المنتجة (من السعة أو السلع) خلال فترة زمنية متوقعة .

و- الأصل (يظهر) نتيجة أحداث وقعت فى الماضى .

ومن أهم الاختلافات بين تعريف قانون الشركات البريطانى سنة ١٩٨٥ وبين هذا التعريف هو الاستخدام الذاتى والسيطرة على الأصل فهما محددين تحديداً واضحاً وهما الشرط الأساسى فى قانون الشركات كما أنه فى تعريفات IAS زاد عدد الشروط والمفاهيم مثل أنه يمكن تأجيره (أى أن الاستخدام لن يكون ذاتياً) . ويلاحظ أن المعيار الأمريكى اشترط هو الأخر مسألتى الاستخدام والسيطرة .

٢-٥ تعريفات بالمعايير المصرية

٢-٥-١ القرار والمعايير

٢-٥-١-١ القرار ٢٠٤ (والنظام المحاسبي الموحد)

لم يعرف القرار ٢٠٤ الأصول الثابتة وقد يرجع ذلك إلى أن أ- النظام المحاسبى الموحد قد سبق وعرفها بأنها «عبارة عن ممتلكات منقولة أو غير منقولة ملموسة أو غير ملموسة مقتناه أو منتجة بمعرفة الوحدة لغير أغراض البيع أو التحوير بل لاستمرار استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات انتاج» (١٢).

ب - تطلب القرار أن تعمل المنشأت فى شأن الأصول الثابتة وإهلاكاتها بمعيار المحاسبه المصرية ١٠ المعدل الذى عرف هو الأخر الأصول الثابتة.

ويلاحظ أن النظام المحاسبى الموحد فى تعريفه للأصل الثابت تطلب عدة شروط ، أن يكون الأصل :

* مملوك. * ملموس وغير ملموس. * منقول وغير منقول .

* استخدامه طوال وجوده . * كأداة إنتاج.

أى أن الاستخدام الذاتي للأصل فى الإنتاج والسيطرة عليه يكونان شرطاً أساسياً لكي يعتبر بموجبه البند أصلاً ثابتاً . ويختلف هذا التعريف عن تعريفات IAS فى فى أن التعريف الأول لم يفرق بين كون الأصل ملموساً أو غير ملموس فى حين أن معيار IAS ١٦ تطلب أن يكون الأصل ملموساً (مع ملاحظ أن مصطلح ملموس لايقصد به فقط إمكانية لمسه بل هو أيضاً يتعلق ببنود أو بأصول ترتبط إما بنشأة المنشأة مثل م . تأسيس أو بإبتكارات وتحسينات وماشابه وهى أصول ليست حسية) .

٢-٥-١-٢ معيار ١٢ (المعايير المحاسبية)

وقد عدل المعيار ١٢ الممتلكات والتجهيزات والمعدات - بعض الشيء - على تعريف النظام المحاسبى الموحد للأصل الثابت وحدد الأصول الثابتة بأنها «أصول ملموسة مشتراه أو مصنعه داخلياً تتمثل فى ممتلكات ثابتة أو منقولة تقتنى لغير أغراض البيع أو التحوير ويستمر استعمالها طوال فترة وجودها كأدوات إنتاج ومن ثم تحتفظ بها المنشأة بغرض استخدامها بصورة مستمرة فى إنتاج أو توفير السلع والخدمات أو لتأجيرها للغير أو لاستعمالها فى أغراض إدارية وقد تتضمن بعض المعدات اللازمة لصيانتها أو إصلاحها» (١٣) .

إذاً فالمعيار ١٢ حدد فى تعريف الأصول الثابتة بعض المفاهيم مثل إنها ملموسة (أى أنه ليس منها ما هو غير ملموس) وأنه ممكن استخدام الغير لها أو تستخدم فى أغراض إدارية وهو ما قد يكون فيه بعض الإيضاح عن تعريف النظام المحاسبى الموحد ويقترب من تعريفات أجنبية .

٢-٥-٣ معيارا المحاسبة المصرية رقم ١٠ (المعدل)، و٢٣

يعرف المعيار ١٠ المعدل الأصول الثابتة بأنها «الأصول الملموسة التى (أ) تحتفظ بها المنشأة لاستخدامها فى إنتاج أو توفير السلع أو الخدمات أو لتأجيرها للغير أو لأغراضها الإدارية أو (ب) من المنتظر استخدامها لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة» .

وأشار المعيار ٢٣ أنه يعد أصلاً عندما «تتحكم فيه المنشأة ... وتتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة» (١٤) وما ينطبق على الأصل غير الملموس ممكن أن ينطبق على الأصل بصفة عامة.

ويلاحظ أن هذين الشرطين وردا فى فقرة تعريف الأصل غير الملموس ولكن المعيار ٢٣ لم يحدد إن كان هذا لاينطبق الا على الأصل غير الملموس غير أنه من المفهوم أن تلك هى شروط أى أصل كان، وهو مايتفق كثيراً مع المعيار IAS ٣٨ .

٢-٥-٤ شروط الأصل الثابت (بالمعايير المصرية)

من أهم شروط اعتبار النفقة أصل ثابت فى النظام المحاسبى الموحد والمعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية (المعيارين ١٠ ، ٢٣) مايلى :

أ- أن يكون الأصل ملموس (فى الثلاثة) وكذلك غير ملموس أيضاً (فى النظام) .

ب- محتفظ به لاستخدامه ذاتياً (فى الإنتاج الصناعى أو الخدمات) أو لتأجيره للغير أو لأغراض إدارية (فى الثلاثة - ومصطلح فى الإنتاج فى النظام) .

جـ- وقد يكون الأصل من الممتلكات الثابتة(غير المنقولة) أو المنقولة (معيار ١٢ معايير محاسبية وفى النظام) .

د- من المتوقع استخدامه لمدة تزيد عن فترة محاسبية واحدة (معيار ١٠) والمقصود أكثر من ١٢ شهرا .

هـ- تتحكم فيه المنشأة (معيار ٢٣) .

و- الاستخدام بصفة مستمرة (معيار ١٢) .

ز- من المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية (معيار ٢٣) وأيضاً معيار ١٠ المعدل .

ح- وقد يكون الأصل الثابت من المعدات اللازمة للصيانة أو الإصلاح (معيار ١٢) .

ويهم التكرار هنا بأن القرار ٢٠٤ لم يتطلب العمل بالمعيار ١٢ (معايير محاسبية) وإنما تطلب العمل بمعيار ١٠ المعدل فى شأن الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

ولاتختلف التعريفات المذكورة عن تعريفات IAS جوهرياً وإنما فى أمور قد تبدو بسيطة مثل ما أورده المعيار IAS ١٦ بأن يكون ظهور الأصل عن أحداث سابقة .

٢-٦ تعريف في معايير المحاسبة المالية السعودية

عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الأصل أى أصل من أى نوعية بأنه «أى شىء له قدرة على تزويد المنشأة بالخدمات أو المنافع فى المستقبل ، اكتسبت المنشأة الحق فيه نتيجة أحداث وقعت أو عمليات تمت فى الماضى شريطة أن يكون قابلاً للقياس المالى حالياً بدرجة مقبولة من الثقة وبشرط ألا يكون مرتبطاً بصورة مباشرة بالتزام غير قابل للقياس .

ويتبين من التعريف السابق أن الأصل - بغض النظر عن شكله - يتميز بخمس خصائص أساسية كالأتى :

أ- المقدرة الكامنة على تقديم الخدمة أو المنفعة ، ويعنى ذلك أن الأصل يمثل طاقة متجمعة بحيث يستطيع - بمفرده أو بالاشتراك مع غيره من الأصول - أن يقدم خدمات أو منافع فى المستقبل ، تساعد بشكل مباشر أو غير مباشر على تحقيق تدفقات نقدية .

ب- الارتباط بالمنشأة ومن ثم تستطيع المنشأة أن تحصل على الخدمات أو المنافع التى تتجسد فى الأصل .

جـ- وقوع حدث أو إنجاز عملية فى الماضى نتج عنها حق المنشأة فى الحصول على الخدمات والمنافع التى يقدمها الأصل .

د- قابلية القياس ويقصد بذلك إمكانية القياس النقدى بدرجة مقبولة من الثقة .....

هـ- إمكان قياس الالتزامات المباشرة التى تتحملها المنشأة مقابل الحصول على الأصل قياساً نقدياً - بدرجة مقبولة من الثقة ...» (١٥).

وتهم الإشارة إلى ماجاء بهاتين الفقرتين من المعايير التى أصدرتها الهيئة السعودية من أن الأصل يعطى خدمة أو منفعة . والخدمة هى عادة منفعة . وتتمثل المنفعة للمنشأة - وكما سيجىء - فى تدفقات نقدية للداخل (للمنشأة) . ويلاحظ أن هذا التعريف يدمج المرحلتين - التى يفرق بينهما بعض المحاسبين وهو ما نميل إليه - معاً فى مرحلة واحدة وهما مرحلة أ- تعريف الأصل الثابت ب- ومرحلة إثباته فى الدفاتر . وكان المعيار الأمريكى قد اتبع ذات الأسلوب (دمج مرحلتى تعريف الأصل وإثباته فى مرحلة تعريف الأصل) .

٢-٧ أكثر من فترة (محاسبية)

٢-٧-١ الفترة المالية والفترة الواحدة

من المتطلبات فى تعريف معيار IAS رقم ١٦ ، للأصل الثابت أن يتم استخدام الأصل «أكثر من فترة واحدة» . وقد جاء فى معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ (المعدل) عن الفترة الواحدة أنها فترة محاسبية واحدة . ويفسر البعض هذه الفترة المحاسبية الواحدة على أنها فترة مالية واحدة . وعلى ذلك فإنه ليس من الضرورى أن تكون هذه الفترة المالية - أو الفترة المحاسبية - سنة مالية (١٢ شهراً)

fisc.l ye.r فقد تقل أو تزيد عن ١٢ شهراً . فالمنشأت فى دول العالم – وكما هو معروف – تعد ، بناء على المعايير أو التعليمات ، قوائم مالية كل ٣ أو ٦ شهور أو ٩ شهور ويطلق على كل مدة من هذه المدد «فترة مالية» . أى أن مدة الثلاث والستة شهور والتسعة تمثل كل واحدة منها «فترة مالية» ، رغم أنها تقل عن سنة (١٢ شهراً) فهل ، وفقاً للمعيارين السابقين ، يعد الانفاق على أصل تستخدمه المنشأة لما يزيد على أى فترة من هذه الفترات (التى تقل عن ١٢ شهر) أصل ثابت ؟ ورغم أن المفهوم وفقاً للقواعد المتعارف عليها ومعيار IAS ١ أن الفترة المعنية تزيد على ١٢ شهراً فإن هناك عدد من المحددات يجب مناقشتها قبل الإجابة على هذا التساؤل .

٢-٧-٢ الفترة ينبغي أن تزيد علي ١٢ شهراً

لعل أهم ما يميز الأصل الثابت (كنوع من الأصول غير المتداولة أو طويلة الأجل) عن المتداول – وفقاً لمفاهيم الأصل الثابت وتعريفاته فيما تقدم – هو فترة خدمته للمنشأة ونوعية تلك الخدمة ومنفعة المنشأة منها . ولذلك فإن زادت تلك المنفعة على ١٢ شهراً – وليس أقل من ذلك (أى أن استخدام الأصل أكثر الفترة الربع السنوية أو التى تقل عن ١٢ شهراً ليست فى رأينا استثناءاً للتعريفات السابقة وليست شرطاً لاعتبار الأصل أصلا ثابتا أى أنه لايمكن حينئذ اعتباره أصلا ثابتا حتى إن توافرت فيه الشروط الأخرى وهو مابينه معيار IAS رقم ١ فى الفقرة السابق الإشارة إليها عن الأصل المتداول .

أن «يحتفظ (بالأصل المتداول) أساساً من أجل التجارة أو لفترة قصيرة وأنه من المتوقع أن يتم تحقيقه فى خلال ١٢ شهر من تاريخ الميزانية .. is held primarly for trading purposes or for the short-term and expected to be realised within twelve months of the balance sheet date ، (١٦) .

مصطلح re.lised يعنى أيضاً بيعه وتحصيل قيمته أو استرداد قيمته كما أشرنا .

إذاً طبقاً لهذا المعيار IAS فالأصل غير المتداول (وضمنه الأصل الثابت) هو الذى يتحقق فى فترة تزيد على ١٢ شهر .

ويتفق معيار المحاسبة المصرية رقم١ مع المعيار IAS المقابل له (وهو كما جاء فيما تقدم رقم١ أيضاً) عرض القوائم المالية على متطلب أخر للأصل المتداول ... من المتوقع

تحقق قيمته خلال اثنى عشر شهراً من تاريخ الميزانية (١٧) أى أن الأصل الثابت هو الذى يتحقق فى فترة تتجاوز الـ١٢ شهراً (بافتراض أنه قد تحققت فيه الشروط الأخرى للأصل الثابت) .

ورغم أن تحديد مدة تحقيق الأصل الثابت بأكثر من ١٢ شهراً قد يعتبر مقياساً مهماً إلا أنه ليس مقياساً نهائياً أو فاصلاً كما سيتضح .

٢-٧-٣ دورة العمليات (والتشغيل) واستمرارية استخدام الأصل

قد تعتبر هذه المصطلحات الثلاث من المحددات الهامة التى تميز بين الأصل غير المتداول والأصل المتداول .

٢-٧-٣-١ ماهية دورة العمليات (أو النقدية) ودورة التشغيل (الصناعى) .

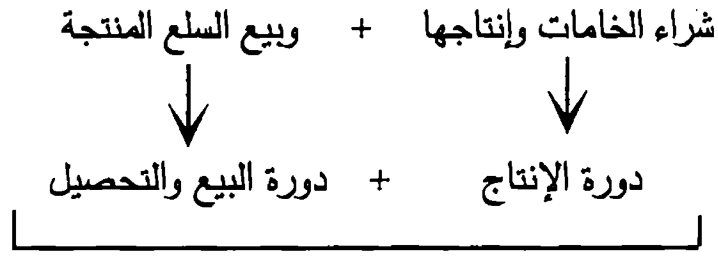
يستخدم المحاسبون مصطلح operting cycle ليعنى دورة عمليات المنشأة – وهى تشبه دورة النقدية (للنقدية) c.sh-to-c.sh cycle والتى جاءت فى معيار المحاسبة الأمريكى رقم ٥ SFAC 5 «الإثبات والقياس للقوائم المالية لمنشآت الأعمال» Recognition .nd Me.surement in Fin.nci.l St.tements of Business Enterprises .

وعمليات المنشأة الصناعية متعددة ومن أهمها الشراء والإنتاج والبيع والتحصيل ، (ويلاحظ أن مصطلح أعمال works أوعمليات oper.tions – قد ينحصر معناهما فى عمليات بيع سلع المنشأة فقط ولذلك فإن كثير من المحاسبين يستخدمون مصطلح رقم الأعمال للدلالة على قيمة المبيعات) . كما قد يستخدم مصطلح دورة التشغيل ليعنى فقط دورة الإنتاج الصناعى (أو التصنيع) production وقد يرتبط معنى دورة العمليات بعمليات الإنتاج والبيع معاً فتشمل العمليات إذاً تحويل النقدية إلى خامات ثم منتجات (تشغيل) ثم بيعها وتحصيل قيمتها أما المعنى الذى يربط دورة العمليات بعمليات الإنتاج الصناعى فقط فقد يكون معنى محدود . وعلى ذلك فإن دورة العمليات وفقاً للمعنى الأول أكبر من الثانى وهى :

فترة دورة العمليات = فترة دورة الإنتاج الصناعى (تشغيل)

+

فترة دورة البيع (والتحصيل)



فترة دورة العمليات

فإذا بلغت فترة إنتاج السلعة س فى منشأة ما لاتتبع JIT ١٠ أيام وبلغت فترة بيعها وتحصيل قيمتها ٥ أيام فإن فترة دورة العمليات (أو الأعمال شاملة الإنتاج والبيع) يمكن أن تبلغ ١٥يوماً (وفترة دورة التشغيل الصناعى تبلغ ١٠ أيام).

معيار IAS رقم ١ : دورتا العمليات والتشغيل (الصناعي)

ولقد تناول المعيار IAS رقم١ مصطلح دورة العمليات operating (أو التشغيل) وربطه مرة بالإنتاج الصناعى وبالبيع معاً «دورة عمليات منشأة (ما) هى الفترة بين شراء (حيازة) المواد وإدخالها فى عملية وبين تحقيقها كنقدية أو كأداة جاهزة للتحول إلى نقدية The operating cycle of an enterprise is the time between the acquisition of materials entering into a process and its realisation in cash or an instrument that is readily convertible into cash (١٨)

إذاً فالمعيار IAS يقصد من دورة العمليات المعنى الواسع لهذه الدورة حيث أشار بأنها تشمل دورتى التصنيع والبيع ثم التحصيل (التحول إلى نقدية) . فالدورة الأولى تنتهى بإنتاج المواد وتجهيزها للبيع (كسلعة) ثم تأتى دورة البيع والتحصيل (ويلاحظ أنه فى كثير من الدول هناك منشأت متخصصة فى الإنتاج وأخرى متخصصة فى البيع فقط) . ثم ربطت الفقرة المصطلح (دورة العمليات) مرة أخرى بوجود أداة جاهزة للتحول إلى نقدية – أى ربطها بوجود ما يشبه النقدية وليس النقدية ذاتها re.dily convertible into c.sh –من البيع وقد يكون من ذلك الشيكات مقبولة الدفع وقد يقال أن السلعة التى عليها طلب وجاهزة للبيع هى أيضاً جاهزة للتحول إلى نقدية وهو ماقد يضيق من معنى مصطلح دورة العمليات ويجعله كدورة التشغيل الصناعى لأن السلعة – وفقاً لهذا الرأى – تكون جاهزة للبيع ولكنها غير مباعة أى أن عنصر النقدية غير موجود أساسا إذاً هذه السلعة وفقاً للمعيار IAS ١ ومعيار المحاسبة المصرية رقم١ المعدل، ليست نقدية أو ما فى حكم النقدية لأنها لم

تبع بعد) مهما كانت جاهزة للبيع .

وكـان هذا المعيـار IAS قـد أشار (فـقـرة ٥٧ المتـضمنة أ ، ب ، جـ - السـابق الإشارة إليها) وكما جاء فيما تقدم بأن الأصل المتداول يتحقق (يباع وتحصل قيمته) فى فترة ١٢، شهر من تاريخ الميزانية، وأشار أيضاً إلى أن الأصل المتداول هو الذى - فى ظل النشاط العادى للمنشأة - يتحقق فى دورة عملياتها أى أن دورة العمليات فى هذه الجزئية تتضمن دورة التشغيل الصناعى ودورة البيع والتحصيل .

وعلى هذا فإن الفقرة (٥٧) تتناول دورة عمليات المنشأة (فى ظل الظروف العادية) وأنه خلالها : إما أ- يتحقق الأصل بالبيع أو ب- تحتفظ به المنشأة لبيعه أو لاستخدامه . ومعنى هذا أنه فى دورة عمليات المنشأة إما يباع الأصل أى السلعة أو تخزن فيها (إذا لم تبع) فاعتبر المعيار IAS فى هذه الجزئية الأخيرة أن دورة التشغيل الصناعى - التى ينتج خلالها الأصل المتداول (السلعة) ثم يخزن - هى دورة العمليات .

إذا وكما يبدو لم يفرق المعيار IAS (١) كثيراً بين دورة العمليات (التى تنتهى ببيع الأصل وتحصيل قيمته) وبين دورة التشغيل الصناعى (التى تنتهى بإنتاج السلعة الجاهزة للبيع ، ولم تبع بعد held for s.le.) وبين فى الحالتين أنهما يحدثان فى دورة العمليات oper.ting cycle ، وهذا بخلاف ما جاء فى أخر فقرة فى صفحة ١٤٥ عن عدم اعتبار السلعة غير المباعة كنقدية وهو ما نؤيده .

القرار ٢٠٤ والنظام المحاسبي الموحد والتشغيل (الصناعي)

لم يبين القرار ٢٠٤ المقصود من دورتا العمليات والتشغيل ولكنه تكلم عن العملية الإنتاجية وعن التكاليف فى مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية ،وعمليات تشغيل معينة جعلتها (المنتجات غير التامة) .. قابلة للبيع،[١٩] ومن العرف المحاسبى أن يكون المقصود من مصطلح عمليات تشغيل معينة أحيانا ، عمليات تشغيل ،صناعى، .

وكان النظام المحاسبى الموحد قد ربط مسمى مصطلح التشغيل بالمراحل الإنتاجية . والمرحلة الإنتاجية قد تميل - فى العرف المحاسبى أيضاً - إلى أن تكون مرحلة إنتاج صناعى . وبين النظام أن مرحلة التشغيل ،هى إحدى المراحل الإنتاجية التى يمر بها الإنتاج ....، ومصطلح إنتاج يفهم منه فى تلك الجزئية من النظام على

أنه فى الغالب إنتاج صناعى . ثم بين النظام أن «مستوى التشغيل هو العلاقة بين طاقة برنامج الإنتاج «التقديرى والتنفيذى» والطاقة القصوى ...»ومع هذا فقد (يكون مصطلح إنتاج هنا وارد بمعناه الواسع فيشمل إنتاج صناعى وإنتاج خدمى (أو خدمات) .

ثم أكد النظام المحاسبى الموحد على تلك النقطة الأخيرة واعتبر أن مصطلح إنتاج مصطلح عام لايشمل فقط الإنتاج الصناعى وإنما يدخل فيه أيضاً الإنتاج الخدمى فأشار إلى أن مراكز الإنتاج تعكس النشاط الذى تقوم به الوحدة الاقتصادية «فهى ... (مراكز) النقل بالنسبة لوحدة نقل أو ورشة أو عنبر صيانة لوحدة صيانة..»(٢٠). ولايعتبر نشاط النقل (وقد تكون مثله أنشطة الإصلاح والصيانة) من الأنشطة التى تعطى إنتاجاً صناعياً بالمعنى المتعارف عليه وإن كان يعتبر عملاً يدر إيراداً business .

والجدير بالإشارة أن العرف المحاسبى العالمى يعتبر أن معظم الأنشطة الخدمية مثل السينما والمسرح والإذاعة والتليفزيون والنقل وخدمات الكمبيوتر من الأنشطة الصناعية industri.l .ctivties وقد يقصر مفهوم الأنشطة الخدمية على أنشطة الاستشارات القانونية والمحاسبية وما شابهها .

٢-٧-٣-٢ مدة دورة التشغيل الصناعي حسب طبيعة وانتاج السلعة

تختلف فترة دورة التشغيل الصناعى بين إنتاج سلعة ما وسلعة أخرى حسب طبيعة كل منهما فقد تقصر فترة التشغيل إلى بضع ساعات كما فى بعض منتجات الألبان ، وقد تطول إلى عدة سنوات كما فى أنشطة مقاولات المبانى والصناعات الثقيلة كإنتاج الطائرات والبواخر لبيعها .

٢-٧-٣-٣ الفترة المحاسبية ليست هي عادة فترة العمليات أو التشغيل

وترتيباً على ماتقدم فإن الفترة المحاسبية أو الفترة المالية لاتساوى عادة فترة التشغيل الصناعى لأن هذه الأخيرة تعتمد على طبيعة السلعة المنتجة كما أن الأولى قد تكون سنة مالية وقد تكون أقل (وأحياناً أكثر) .

٢-٧-٣-٤ استمرارية استخدام الأصل ترتبط بطبيعة الإنتاج

ليس من الضرورى وكما أشرنا أن استمرارية استخدام الأصل لأكثر من فترة

محاسبية – وفقا لمعيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل وأشرنا إليه – تجعل منه أصلاً ثابتاً لأن الفترة قد تقل عن ١٢ شهرا.

٢-٧-٣-٥ نتيجة

ومن ثم فقد لايمكن اعتبار الفترة المحاسبية ، وحدها ، أساساً كافياً ، للتفرقة بين الأصل الثابت والمتداول فإن استخدم الأصل أكثر من فترة محاسبية واحدة مع وجود العناصر الأخرى للأصل الثابت اعتبر أصلاً ثابتاً وإن استخدم فترة أقل منها اعتبر أصلاً متداولاً . فبالإضافة إلى ماتقدم فإن مثلا الرمل والأسمنت والزلط والحديد وغيرها من مواد البناء قد تستخدم فى منشأة المقاولات لسنوات – وليس فقط لأكثر من فترة محاسبية واحدة – فى بناء مبانى تباع للعملاء ، ومع ذلك تظل تلك الخامات من الأصول المتداولة وليست الثابتة . وقد يقال أن بعض الخامات تستخدم بالكامل أى تبلى بمجرد صرفها للإنتاج كالأسمنت والزلط والرمل فى عمل الخرسانة العادية فى نشاط المقاولات وبالتالى فإن هذه الخامات لن يستمر استخدامها فترة طويلة بعكس الحال بالنسبة للآلة التى تخلط هذه الخرسانة (أو أى آلة أخرى تستخدمها هذه المنشأة ذاتيا) . وقد يبدو ذلك صحيحاً ، أحياناً ، لمثل هذه الأنواع من الخامات ولكن من ناحية أخرى فالمبنى ككل (وهو السلعة التى ستباع) يظل تحت الإنتاج لعدد من السنوات (ولانقول فترات محاسبية) علاوة على أن عدم الانتهاء من المبنى معناه أن المنشأة (التى تشيد المبنى لبيعه) تستخدم هذه الخامات المذكورة كجزء من المبنى غير التام إلى أن يتم الانتهاء منه . فالخامات المشار إليها التى هلكت موجودة بالمبنى غير التام ولعدد من السنوات (لحن الانتهاء منه) فهى مستخدمة فيه وجزء من الانتاج غير التام هذا ثم الانتاج التام .

٢-٨ ملخص

اتفقت المعايير المصرية مع معايير المحاسبة (الأمريكية والبريطانية ومعايير IAS) على أنه فى تعريف الأصل الثابت هناك محددات أساسية مثل أن يكون من المتوقع أن يحقق الأصل للمنشأة صافى تدفقات نقدية (للداخل) مستقبلة .

وقد ركزت بعض المعايير على محددات أو عناصر معينة (أو مصطلحات بذاتها قد تكون قريبة من بعضها فى المسمى أو المعنى) فى تعريف الأصل الثابت ومن أهمها (رغم أن ضمنها عناصر ترتبط بإثبات الأصل وليس تعريفه مثل قابليته للقياس) ، أن الأصل :

* ملموس (المعايير المصرية ومعايير IAS وأيضاً غير ملموس كما فى النظام المحاسبى الموحد) .

* مملوك كثابت أو منقول (المعايير المحاسبية) وأيضاً غير منقول (النظام المحاسبى الموحد) .

* يستخدم بصفة مستمرة (جميع المعايير) .

* والاستخدام ذاتياً من المنشأة (المعايير المصرية) وأيضاً كأداة إنتاج (المعايير والنظام) وأيضاً للتأجير (معظم المعايير) .

* الاستخدام أكثر من فترة محاسبية واحدة (معيار المحاسبة المصرية وأورد أيضاً معياراً IAS رقم ١ عبارة فترة واحدة) .

* تتحكم المنشأة فيه وتسيطر عليه (المعيار الأمريكى ، معيار IAS) .

* من المتوقع أن يجلب منافع اقتصادية مستقبله للمنشأة (جميع المعايير) بالمساهمة فى صافى التدفقات النقدية المستقبلة (المعيار الأمريكى) .

* هو مورد للمنشأة (معايير IAS's) .

* نتيجة وقوع حدث مسبق أو إتمام العملية (المعيار الأمريكى ، ومعايير IAS's، والمعايير المصرية والمعايير السعودية) .

* العمر المفيد للأصل فترة واحدة أو عدد وحدات منتجة (معايير IAS's) .

* قابلية الأصل للقياس وقابلية التزاماته للقياس (المعايير السعودية) وترتبط تلك الجزئية عادة بالإثبات .

* من المعدات اللازمة للصيانة أو الإصلاح (المعايير المحاسبية) .

وقد إقترحنا بأن الفترة المحاسبية (أو المالية أو الفترة الواحدة) قد لاتصلح وحدها ، فى جميع الحالات ، شرطا ومقياسا للأصل - فإن زادت تلك الفترة - التى يستخدم فيها الأصل على فترة محاسبية (أو زادت على فترة واحدة حسب معيار IAS) اعتبر الأصل ثابتاً وإن قلت اعتبر الأصل متداولاً - لأن ذلك يعتمد كثيراً على نوعية وطبيعة الأصل خاصة وأن الفترة ليست بالضرورة سنة ١٢ شهراً. ولنفس السبب ، قد لاتعتبر فترة دورة العمليات أو التشغيل الصناعى هى الأخرى مقياساً للأصل الثابت ، لأن فترة التشغيل لبعض الأصول المتداولة قد تتجاوز أحياناً ، وعلى

أساس طبيعة الأصل ؛ عدداً من الفترات المالية (أو المحاسبية أو السنوات المالية) .

ويلاحظ أن العمر المفيد للأصل يرتبط بالمنفعة منه وبالتالى فإن طول هذا العمر فى منفعته للمنشأة قد تساعد فى تحديد طبيعته (أصل ثابت أو متداول) .

٣- أنواع الأصول الثابتة

٣-١ معيار IAS ١٦ ونطاق الأصول

أشرنا فيما تقدم أن المعيار IAS الذى يتناول الأصول غير المتداولة (عادة الأصول الثابتة) هو المعيار IAS ١٦ الأراضى والمبانى والآلات والمعدات Property, Pl.nt .nd Equipment. ولم يتضمن عنوان المعيار IAS ١٦ هذا مصطلح الإهلاك- رغم أن لجنة IASC قد ألغت معيار IAS ٤ المحاسبة على الإهلاك - ولكن لارتباط الأصول بالإهلاك كان من اللازم أن يتناول المعيار IAS رقم ١٦ بعض قواعد ومتطلبات هامة فى شأن الإهلاك ، وقد فعل .

وقد اتبع معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ (المعدل) نفس الشيء - بل وزاد عليه - بإدراج مصطلح الإهلاك فى العنوان (الأصول الثابتة وإهلاكاتها) .

ولكن هل بالضرورة أن المصطلحات الإنجليزية الثلاثة فى عنوان المعيار IAS ١٦ تضم جميع الأصول الثابتة ؟ فمثلاً بندين من الأصول هما السيارات والاثاث هل يتضمنها مصطلح pl.nt (الذى اعتبرته المعايير المحاسبية تجهيزات أو مصنع كما أسماه المجمع العربى للمحاسبين وهو بالفعل أحد معانى المصطلح أم آلات وفقاً لرأينا) أم يتضمنهما مصطلح equipment أى معدات ؟

والحقيقة أنه لكى نحدد ذلك لابد أن نرجع مرة أخرى إلى معنى مصطلح Property حتى نتبين مايمكن أن يندرج فيه من أصول وهل معناه يتسع ليدخل فيه جميع الأصول (غير متداولة أو ثابتة ومتداولة) باعتباره ، وكما رأينا ، مصطلح عام يشمل أى ممتلكات للمنشأة (أو الشخص ...) أم لا ؟ والواقع أن هذا المصطلح - وفقاً، لمعاجم أمريكية وإنجليزية -(٢١) يمكن أن يعنى ، وبصفة رئيسية ، العقارات re.l est.te أو L.nd .nd the buildings أى الأراضى والمبانى أو الأراضى والمبانى المقامة عليها (٢٢) .

فى حين أن مصطلح Pl.nt - وفقاً لمعاجم أمريكية وإنجليزية أيضاً - يمكن أن

يعنى ، وبصفة رئيسية ، آلات ومبانى وما شابههما من موجودات المصنع (٢٣) أو المصنع بكافة موجوداته (٢٤) أو الآلات (أو موجودات المصنع) (٢٥) .

ويلاحظ أن هذه المعانى يمكن أن تعنى أن المقصود بالمصنع (أو التجهيزات) هو بنود المصنع التى تؤدى إلى إنتاج السلعة (فى منشأة صناعية) التى تستخدم لفترة طويلة (أكثر من سنة مالية) وبالتالى قد يكون وكما أشرنا ضمنها الأجور مثلاً (وإن كان البعض يعالج العمالة أحيانا كأصول طويلة الأجل) . إذاً فالمبانى قد يمكن عتبارها ضمن هذين المصطلحين إما كممتلكات أو كأصول المصنع ونفس الشىء ينطبق على الآلات فهى تعتبر من أصول المصنع كما أنـها - من ناحية أخرى- يمكن أن يتضمنها المصطلح الثالث ، معدات equipment . ولوجود هذا التداخل فكثيراً لايميز المحاسبون (وكذلك المعايير التى يصدرونها من خلال الجمعيات والمعاهد المهنية التى ينتمون إليها) بين مايمكن أن يتضمنه كل مصطلح على حدة من أصول . وقد جرت العادة بين معظم المحاسبين - وفى معايير المحاسبة - على إعطاء أمثلة لما قد يندرج تحت المصطلحات الثلاث مجتمعة . ويرتبط بذلك أن المعيار IAS ١٦ يستخدم عند الإشارة إلى هذه المصطلحات - ضمن مايستخدمه - مصطلح الأصول طويلة الأجل Long-Lived sset . ومن الأصول طويلة الأجل طبقا لمعيار IAS ١٦ : الأراضى ، والأراضى والمبانى ، الآلات، السفن ، الطائرات ، السيارات (أو وسائل النقل والانتقال) الأثاث والتركيبات ، المعدات المكتبية (٢٦) .

وتناول «كيسو ويجانت» هذه المصطلحات الثلاث - ويبدو أن رأيهما يقترب كثيراً من رأينا عن وجود تداخل interch nge ble بين هذه المصطلحات - فذكرا أن المصطلح الثانى pl nt ممكن أن يعنى نوعين من الأصول الثابتة : أراضى ومبانى أما الثالث equipment فهو يشمل آلات وأثاث وعدد صغيرة tools (٢٧) (مع أن الآلات فى رأى البعض ورأينا تعتبر ضمن أصول المصنع أى ضمن pl nt) والمعدة فى المنشأة الصناعية تتكون عادة من حديد وصلب (مثل القمط والحدايد فى نشاط مقاولات المبانى) أما الأثاث فهو كثيراً مصنوع من الأخشاب واستخداماته مختلفة عن المعدات ولكن طبقاً لرأى الكاتبين يدخل فى مصطلح المعدات (والسيارات كذلك تدخل فيه) .

وقد أشار الأمريكى باراش انجلارد Baruch Englard بأن المصطلحات الثلاث «تشتمل جميع الأصول المتنوعة التى تستخدمها الشركة فى القيام بعملياتها . ويطلق عليها أيضاً الأصول

الثابتة وتشمل هذه الفئة المبانى والأراضى والمعدات والآلات والأثاث والثوابت ... includes all the various assets a company uses to carry out its operations. Also referred to as fixed assets, this category includes buildings, land, equipment, machinary, furniture ،and Fixture (٢٨) .

ويقصد عادة بالثوابت أنواع الأصول المركبة بالمبانى ولايمكن عادة عند بيع المبنى فكها مثل الحمامات وأنواع من «المطابخ» والمواسير المركبة داخل المبانى .

ولم يشر «انجلارد» أيضاً وبوضوح إلى مجموعة السيارات أو وسائل النقل كبند ضمن أو مستقل عن بنود الأصول الثابتة .

والمُلاحظ أن بند السيارات لايتم تضمينه عادة ، حساب المصنع pl.nt الذى يشمل الآلات والمعدات التى تقوم مباشرة بعملية الإنتاج- ولذلك يصبح أقرب مصطلح من المصطلحات الثلاثة - فى عنوان معيار IAS ١٦- لاستيعاب السيارت هو مصطلح معدات equipment وليس مصطلح ممتلكات الذى يعنى فى كثير من الأحوال وكما أشرنا العقارات (الأراضى والمبانى) .

٣-٢ المعايير المصرية حددت أنوا. الأصول الثابتة

٣-٢-١ معيار ١٢ (معايير محاسبية)

وقد حدد معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات أنواع الأصول الثابتة فى «الأراضى ، المبانى والإنشاءات ، التجهيزات ، الآلات والمعدات ، وسائل النقل والانتقال ، العدد والأدوات ، والأثاث والتركيبات(٢٩) .

وقد ورد بندين مستقلين فى هذه الأنواع فى عنوان المعيار وهما التجهيزات والمعدات (وأضيفت الآلات للمعدات وهو مايعطى مسمى الحساب الذى جاء بالنظام المحاسبى الموحد برقم ١١٣) .

٣-٢-٢ معيار رقم ١٠ المعدل

كما حدد معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها رقم ١٠ (المعدل) - ضمن معايير المحاسبة المصرية أنواع الأصول الثابتة فى «الأراضى والمبانى والآلات والسفن والطائرات ووسائل النقل والانتقال والأثاث والتركيبات والمعدات المكتبية»(٣٠) . وأنواع الأصول الثابتة هذه مطابقة للأمثلة الواردة عنها فى معيار IAS ١٦ لمجموعات بنود الأصول الثابتة .

٣-٢-٣ القرار ٢٠٤

٣-٢-٣-١ أصول ثابتة متعارف عليها

حدد القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ الأصول الثابتة فى سبع مجموعات هى «أراضى مبانى وإنشاءات ومرافق وطرق ، وآلات ومعدات ، وسائل نقل وانتقال ، عدد وأدوات ، أثاث وتجهيزات مكتبية ، وثروة حيوانية ومائية» (٣١) .

ومن الواضح أن القرار ٢٠٤ يتفق ، وإلى حد كبير ، مع معيار ١٢ (ضمن المعايير المحاسبية) على أنواع الأصول الثابتة ويتفق عليها أيضاً مع معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل ولكنه يضيف إليها حساب ثروة حيوانية ومائية (وحـ/عدد وأدوات) اللذين وردا فى النظام المحاسبى الموحد كما أن المعيار الأخير (رقم ١٠ المعدل) يزيد على النظام والمعيار ١٢ والقرار ٢٠٤ ، بحسابى السفن والطائرات (ليطابق المعيار IAS ١٦) .

ونذكر فى هذا أن القرار ٢٠٤ قد تطلب - وكما أشرنا - أن تطبق المنشأت المعنية المعيار ١٠ (المعدل) وليس المعيار ١٢ .

٣-٢-٣-٢ بند الثروة الحيوانية والمائية بالقرار ٢٠٤ وليس في المعيار ١٠ (المعدل)

لم تتضمن مجموعات الأصول التى وردت بالمعيار ١٠ (المعدل) بندا للثروة الحيوانية والمائية التى وردت بالقرار ٢٠٤ فكيف تتعامل فيها المنشأت التى تطبق هذا القرار ؟

لقد ورد فى الدليل المحاسبى بالقرار ٢٠٤ حسابات الأصول الثابتة الواجب على المنشأت المعنية مسكها . ومن هذا المنطلق فإنه ينبغى على تلك المنشأت إستخدام هذه الحسابات . هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن المجموعات الواردة بالمعيار ١٠ (المعدل) تعتبر أمثلة كما أنها ، وبمراعاة ما جاء بالقرار ٢٠٤ ، حداً أدنى للحسابات ممكن الزيادة عليها . **ولذلك فإنه ينبغي - فى رأينا - أن تمسك المنشأت التى تطبق معيار ١٠ المعدل حساباً للثروة الحيوانية والمائية (إن كان له محل) .**

٣-٢-٣-٣ الشهرة ليست من الأصول الثابتة (قرار ٢٠٤ ، ومعيار ١٠ المعدل)

أظهر النظام المحاسبى الموحد ضمن الأصول الثابتة (فى بند نفقات إيرادية مؤجلة) بعض البنود التى رؤى فى القرار ٢٠٤ معالجتها مستقلة عن تلك الأصول

الثابتة مثل مصروفات تأسيس ومصروفات إدارية وعمومية قبل بدء التشغيل (حتى١/٧/٢٠٠٤) .. ذلك أن طبيعة الشهرة باعتبارها عادة من الأصول طويلة الأجل تتطلب معالجتها مستقلة عن الأصول الثابتة وهو مافعله القرار ٢٠٤ . كما أن معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ الأصول غير الملموسة – المقابل لمعيار IAs ٣٨ بنفس العنوان – الذى تطلب القرار ٢٠٤ العمل به يتناول الشهرة ومعالجتها .

٣-٣ ملخص

تضمن عنوان المعيار IAS ١٦ ثلاث مصطلحات رئيسية تدخل تحت الأصول الثابتة وتستخدم هذه المصطلحات مدارس كثيرة منها المدرسة الأمريكية : ممتلكات Property ، تجهيزات أو مصنع Pl.nt ومعدات Equipment (وكنا قد أطلقنا على تلك المصطلحات وفقاً لمعانيها فى اللغة الإنجليزية ولاستخداماتها : الأراضى والمبانى والآلات والمعدات) . وتتداخل عناصر أو مكونات المصطلحين الأولين إذ يمكن تضمين كل منهما المبانى مثلاً كما أن المصطلح الأول ينصرف إلى كل ماهو مملوك (للمنشأة أو الشخص) من أصول طويلة الأجل (وضمنها الثابتة) – غير متداولة – وأيضاً من أصول متداولة ويمكن أن تدخل الآلات ضمن معنى المصطلحين الثانى والثالث .

وقد اتفقت معايير المحاسبة – وضمنها المعايير المصرية – على أن من أنواع الأصول الثابتة بنود الأصول المتعارف عليها من أراضى ومبانى وآلات ومعدات (وأثاث ووسائل نقل) وثروة حيوانية ومائية (فقط المعايير المحاسبية والقرار ٢٠٤) وأيضاً السفن والطائرات (معيار IAS ، ومعيار المحاسبة المصرية) .

٤- إثبات الأصول الثابتة

أوضحنا بأنه ليس من الضرورى أن كانت شروط تعريف الأصل الثابت تنطبق على أصل ما أن يتم إثباته دفترياً وإنما ينبغى – وفقاً لرأى كثيرين ورأينا – أن تنطبق عليه أيضاً شروط إثباته (بالقوائم المالية وبالدفاتر) . وهذه الشروط تعتبر إضافة لشروط تعريفه وقد أشرنا إلى أن المعايير الأمريكية والسعودية قد جمعت شروط المرحلتين معاً عند تعريفها للأصل الثابت (أى لم تفصل بينهما) .

٤-١ معني وأسس إثبات الأصول الثابتة

٤-١-١ المعياران الأمريكيان ٥ ، ٦

تناولت قائمة (ببيانات) مفاهيم المحاسبة المالية رقم٦ (SFAC 6) معنى مصطلح recognition أى الإثبات على أنه يعنى ،عملية الإثبات الرسمى للبند بالقوائم المالية Process of formally recording an item in financial statements، (٣٢) .

وقد وضع المعيار رقم٥ SFAC 5 – السابق الإشارة إليه – أربعة أسس لإثبات أى عنصر من عناصر القوائم المالية (فى تلك القوائم) وهى :

* **تعريف Defintion**، فالبند هو عنصر من عناصر القوائم المالية إذا انطبق عليه تعريف المعيار٦ . item is element of FS as defined by SFAC 6

* **القابلية للقياس Me.sur.bility**(ويجب أن يكون البند) قابلاً للقياس بشكل يعتمد عليه بدرجة كافية . measurable with sufficient reliability .

١- هناك خمس مقاييس تستخدم فى الممارسات الحالية

five measurement attributes are used in current practice

أ- التكاليف التاريخية Historical cost

ب- التكاليف الجارية ،للإحلال، Current "replacement" cost .

جـ- القيمة السوقية الحالية Current market value .

د- صافى القيمة البيعية ،التسوية، الصافية Net realisable "settlement" value .

هـ- القيمة الحالية ،المخصومة (أى ارجاع للقيمة من زمن مستقبل إلى حالى) للتدفقات النقدية المستقبلة Present "discounted" value of future cash flows .

٢- استخدام هذه المقاييس المتباينة ، (أمر) سيستمر use of different attributes will continue .

٣- وحدة النقد لقياس الوحدات الإسمية للنقود ، من المتوقع الاستمرار فى استخدامها The monetary unit of measurement of nominal units of money is excepected to continue to be used .

* **المناسبة Relevence** يجب أن يكون للبند القدرة على إحداث تغيير (تأثير) فى قرارات المستخدمين ،معيار ٢

. item has capacity to make a difference in users decisions SFAC2

* الاعتماد (عليه) Reli.bility أن يكون البند ممثلاً ، وصادقا ، وقابلا للتحقق منه ، ومحايدا «معيار ٢ "SFAC 2" item is representationally, faithful, verifiable and neutral .

والاعتماد على البند قد يؤثر على توقيت الإثبات وذلك بسبب الأمور غير المؤكدة الكثيرة .

Reliability may affect timing of recognition due to excessive uncertainties» (٣٣) .

ويرتبط رقمى ١ ، ٢ بمبدأ الثبات ، وكما سبقت الإشارة فإن للمصطلحات المذكورة معانى أخرى (بخلاف ماذكر) فمثلاً relevence ممكن أن تعنى المرتبطة بـ أو المتصلة بـ .

فالمعيار الأمريكى رقم٥ SFAC 5 إذاً يتطلب حتى يمكن إثبات البند بالقوائم المالية كأصل ثابت ، أن :

أ- يستوفى عناصر تعريف الأصل الثابت .

ب- يكون قابلاً للقياس (وتستخدم المقاييس بشكل ثابت مستمر) .

جـ- مناسب ومؤثر فى قرارات المستخدمين (للقوائم المالية) أى فعال .

د- يعتمد عليه (أى صادق وقابل للتحقق منه ، ومحايد) .

إذا لم يستوف البند شرطا من تلك الشروط كأن يكون غير قابل للقياس فإنه وفقاً للمعيار الأمريكى رقم٥ (ومعايير أخرى) لايتم إثباته بالقوائم المالية كأصل ثابت . ومن الأمثلة على ذلك شراء مصنع «بالجدك» أراضى ومبنى وآلات وأثاث بمبلغ ٥ مليون جنيه فبالرغم من توافر مستندات الشراء (عقد وفواتير ..) وإمكانية قياسه إلا أنه لم يتم تسجيله بعد لوجود مشكلات فى ملكية البائع للأراضى وللمبنى وهو مالايجعل من هذا البند - وفقاً للمعيار الأمريكى رقم٥ (ومعايير أخرى) - أصلاً ثابتاً ذلك أنه لم يستوف شرط هام من شروط تعريف وإثبات الأصل لأنه قانوناً ليس مملوكاً للمنشأة المشترية وليس تحت سيطرتها (السيطرة القانونية وليس الفعلية) .

٤-١-٢ المعايير البريطانية (والقانون)

سبق وأشرنا إلى أنه لم يصدر معياراً بريطانياً معنوناً الأصول الثابتة وإنما هناك بعض المعايير البريطانية التى تناولت تلك الأصول ومنها معيار ١٢ SSAP 12 «المحاسبة على الإهلاك» ويضاف إلى ذلك أيضاً قانون الشركات البريطانى CA .

والملاحظ أن المعيار ١٢ يركز على بنود تكاليف الأصل الثابت المثبتة بالدفاتر أكثر مما يركز على أسس وشروط هذا الإثبات بداءه .

٤-١-٣ معيار IAS ١٦

يركز معيار IAS ١٦ - السابق الإشارة إليه - على أن «الأراضى والمبانى والآلات والمعدات» (أو الممتلكات والتجهيزات «أو المصنع» والمعدات ، أو الأصول الثابتة عموماً «يتم إثباتها عندما :

أ- يكون من المحتمل(١) أن يحدث منها تدفق مستقبل للمنافع .

ب- أنه من الممكن قياس تكلفتها بشكل يعتمد عليه .

Property, Plant and equipment should be recognised when (a) it is probable that future benefits will flow from it and (b) its cost can be measured reliably» [٣٤] .

يلاحظ أن الاحتمال الذى تتطلبه المعيار IAS ١٦ لتدفق المنافع للمنشأة هو احتمال مرجح وليس مجرد احتمال متوسط أو عادى (محتمل(١) انظر قائمة الترجمة) .

إذاً هناك شرطين أساسيين لإثبات الأصل الثابت بالقوائم المالية هما أنه أ- من المرجح أن يعطى هذا الأصل منافع مستقبلة للمنشأة و ب- من الممكن قياس تكلفته .

٤-١-٤ قرار ٢٠٤ ومعيار ١٢

لم يضع القرار ٢٠٤ قواعد جديدة لإثبات الأصل الثابت . أما المعيار ١٢ (ضمن المعايير المحاسبية) المشار إليه فقد ركز على تبويب الأصل وحساب تكلفته [٣٥] . وكما أشرنا فلم يتطلب القرار ٢٠٤ العمل به .

٤-١-٥ معيار ١٠ المعدل

حدد المعيار ١٠ (المعدل) متفقاً مع معيار IAS رقم ١٦ الأساسين اللازمين للاعتراف «بأى بند من بنود الأصول الثابتة كأصل عندما :

أ- يكون من المحتمل أن يحقق استخدام هذا البند منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة .

ب- يمكن للمنشأة قياس تكلفة اقتناء البند بدرجة عالية من الدقة» [٣٦] .

ويلاحظ على المعيار ١٠ (المعدل) قياساً على المعيار IAS ١٦ أن :

* مصطلح محتمل وارد فى المعيار ١٠ (المعدل) دون تحديد لمدى قوة تحقق الحدث المرتبط به (تحقق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة) فى حين أن الاحتمال فى المعيار IAS ١٦ هو احتمال مرجح .

* استخدم مصطلح reli.bility فى معيار IAS ١٦ على أنه (قياس) يُعتمد عليه فى حين استخدم المعيار ١٠ (المعدل) هذا المصطلح ليعنى درجة عالية من الدقة . ومصطلح «الاعتماد عليه» أشمل من مصطلح الدقة لأن الأول يشمل الدقة ويشمل أيضاً مسائل أخرى هامة مثل اختيار القياس الأقرب للعدالة ثم تعديل هذا القياس فيما بعد إذا تطلب الأمر فى حين أن الدقة قد ترتبط بدرجة كبيرة أحياناً بطريقة الحساب .

٤-١-٦ معيار العرض والإفصاح العام (الهيئة السعودية)

لم تتضمن مجموعة معايير المحاسبة المالية التى صدرت فى مجلد سنة ٢٠٠٠ الصادر عن الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين معياراً للأصول الثابتة ، وإنما تضمنت معياراً قد يقابل معيار عرض القوائم المالية (رقم ١ ضمن معايير المحاسبة المصرية وضمن معايير IAS) وهو معيار العرض والإفصاح العام الذى تناول ، ضمن ماتناوله ، تبويب الأصول والخصوم المتداولة وغير المتداولة فى قائمة المركز المالى . وقد تحددت فى هذا التبويب شروط ومواصفات الأصل المتداول وبالتالى الأصل غير المتداول ، ولكنه لم يشر تحديداً إلى أسس إثبات الأصل (متداول أو غير متداول) فى القائمة ولكن وكما أشرنا فطالما أنه يتناول التبويب بالقائمة فإن ذلك يعتبر فى حد ذاته إثباتاً . وفى هذا يذكر المعيار أنه «تبوب الأصول والخصوم ... وتشمل الأصول المتداولة ، النقد وغيره من الأصول التى يتم تحويلها إلى نقد أو يتوقع بيعها أو استخدامها خلال سنة واحدة من تاريخ قائمة المركز المالى أو فى خلال دورة العمليات أيهما أطول» [٣٧] . (ويلاحظ أن المعايير السعودية تستخدم ، وكما أشرنا ، مصطلح خصوم للدلالة على الالتزامات وقد يكون ضمن ذلك أيضاً حقوق الملكية ولاتستخدم مصطلح التزامات) .

ومن المفهوم أن تلك هى أسس تبويب الأصل المتداول ، وبالتالى فإن البند الذى لاتسرى عليه يمكن اعتباره – وكما أشرنا – أصل غير متداول .

وسيتم عرض بعض أسس تبويب (أو كما يمكن القول إثبات) الأصل غير المتداول التى وردت فى معيار العرض والإفصاح العام مقارنة بمعيار المحاسبة المصرية رقم١ ومعيار IAS رقم١ ، فيما يلى :

* استخدم المعيار عبارة أكثر من سنة واحدة (لأن السنة أو أقل ترتبط بالأصل المتداول) فى حين أن معيارى المحاسبة المصرية رقم ١٠ ومعيار IAS رقم١٦ يتكلمان عن فترة واحدة .

* أورد المعيار مصطلح بيع فى حين أن المصطلح المقابل لـ re.liz.ble فى معيار المحاسبة المصرية رقم١ هو تحقيق . والاثنان (بيع وتحقيق) وكما أشرنا يتم استخدامهما ، عادة ، على أنهما مترادفان .

* أوجد المعيار بديلاً للبيع وهو الاستخدام (خلال سنة) للأصل المتداول ومفهوم فى تعريف الأصل المتداول أن ذلك الاستخدام ينطبق على الخامات (استخدام بالمنشأة) ولكن يتم هذا الاستخدام من أجل بيع الخامات بعكس الحال فى الأصل الثابت حيث يكون الاستخدام ذاتياً ولأكثر من سنة مالية .

* أشار المعيار إلى دورة العمليات – التى يباع أو يتحول فيها البند إلى نقدية – وهو مايتفق مع المعيارين .

٤-١-٧ ملخص

ميزت بعض معايير المحاسبة – مثل معايير IAS's ومعيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ (المعدل)– بين الصفات (أو الشروط) الواجب توافرها فى البند لكى يصبح أصلاً غير متداول وبين شروط إثبات هذا الأصل بالقوائم المالية إذ أنه ليس بالضرورة أن البند طالما انطبقت عليه الشروط لكى يصبح أصلاً ثابتاً أن يتم إثباته بالقوائم المالية حيث أن لهذا الإثبات أسس أو شروط إضافية .

وكما أشرنا فلم تميز بعض معايير المحاسبة الأخرى – مثل المعيار الأمريكى والبريطانى وأيضاً معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات ومعيار العرض والإفصاح العام الصادر عن الهيئة السعودية – بين الشروط اللازم توافرها فى البند لتعريفه كأصل ثابت والشروط اللازمة لإثباته بالقوائم المالية بل جمعت نوعى الشروط معاً .

ولعله من أهم شروط إثبات الأصول الثابتة فى القوائم المالية : أ– أن يكون من

المحتمل(١) أن يحدث من استخدام الأصل تدفقات مستقبلة للمنافع للمنشأة (معظم المعايير) ب- أنه يمكن قياس تكلفته عند اقتنائه (معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ ومعيار IAS١٦) بشكل يعتمد عليه (معظم المعايير) أو بشكل دقيق (معيار المحاسبة المصرية) .

٤-٢ الإثبات ، عند الاقتناء ، بالتكلفة

يتفق المحاسبون على أن إثبات الأصل الثابت (وعادة أى أصل) بالدفاتر يجب - فى أول إثبات له بالمنشأة - أن يكون بنظام التكلفة التاريخية historic.l cost system . وقد يتغير العمل بنظام التكلفة التاريخية إلى نظام آخر فى أثناء العمر المفيد للأصل الثابت بالمنشأة (وكما سيجىء) .

٤-٢-١ عناصر تكلفة الاقتناء (بالشراء أو بالإنتاج)

٤-٢-١-١ المعيار الأمريكي

بين المعيار رقم٥ SFAC 5 السابق الإشارة إليه أنه عند قياس البند (حساب قيمته) ضرورة إتباع واحد (أو أكثر) من خمسة مقاييس ، منها التكلفة التاريخية ولذلك - وفقاً لهذا المعيار - فإن كل نفقة ترتبط وتؤدى إلى وجود الأصل وجعله صالحاً للإنتاج أو للعمل الذى اقتنى من أجله تعتبر ضمن تكلفة هذا الأصل .

٤-٢-١-٢ قانون الشركات البريطاني ومعيار ١٢

يتفق القانون البريطانى سنة ١٩٨٥ CA85 فى تحديد تكلفة شراء الأصل (الثابت) مع القواعد العامة المتعارف عليها (ومن ذلك أن تضاف لتكلفة الشراء التكاليف التى أدت إلى وجوده) ١، - سعر شراء أصل ما سيتم تحديده بأن يضاف إلى السعر الفعلى المدفوع أية مصروفات حدثت للحصول عليه ٢ - وتكلفة إنتاج الأصل سيتم تحديدها بأن يضاف إلى سعر شراء المواد الخام والمواد التى ستهلك مبلغ التكاليف الذى تحملته (حدث) الشركة والذى يرتبط مباشرة بإنتاج هذا الأصل . ٣- بالإضافة إلى (بعض التكاليف) التى قد تضاف إلى تكاليف إنتاج هذا الأصل : أ- نسبة معقولة من تكاليف الشركة التى من الممكن الآ تخصص الآ بشكل غير مباشر على تكاليف إنتاج هذا الأصل ، ولكن فقط إن كانت متعلقة بفترة الإنتاج . ب- والفائدة على رأس المال المقترض لتمويل إنتاج هذا الأصل وذلك إن كانت تستحق عن فترة الإنتاج ...

1- The purchase price of an asset shall be determined by adding to the actual price

paid any expenses incidental to its acquisition 2- The production cost of an asset shall be determined by adding to the purchase price of the raw materials and consumables used the amount of the costs incurred by the company which are directly attributed to the production of that asset. 3- In addition, there may be included the production cost of an asst : (a) a reasonable proportion of the costs incurred by the company which are only indirectly attributable to the production of that asset, but only to the extent that they relate to the period of production. (b) interest on capital borrowed to finance the production of that asset to the extent that it accrues in respect of the period of production» (٣٨) .

وأهم مايلاحظ على هذا القانون فيما يتعلق بالأصل الثابت الذى تنتجه المنشأة:

أ- أنه يركز على مصطلح تكاليف إنتاج «هذا الأصل» بمعنى أن المفردة أو الأصل الواحد هى محل التكاليف .

ب- ويركز على أن «فترة إنتاج» «هذا الأصل» تتحمل بالتكاليف غير المباشرة الممكن تخصيصهاعلى أو نسبها إلى انتاج الأصل .

جـ- أشار إلى أن تكلفة الإنتاج هى مباشرة بالأصل وأيضا غير مباشرة. وكان قد تكلم عن «المصروفات» التى تتحملها المنشأة (عند شرائه) بما قد يفهم منه أن هذا القانون رغم أنه يهتم بمصطلح التكلفة إلا أنه لا يفرق معناه كثيراً عن معنى مصطلح مصروفات .

ويبين «داڤير الكسندر وآنى بريتون D.vid Alex.nder .nd Anne Britton» القاعدة المتعارف عليها وهى أن «القيمة القابلة للإهلاك تتكون من تكلفة الأصل مطروحاً منها قيمة النفاية (الخردة) ... والتى ستوزع على عمره المفيد على أساس نسبة تمثل المنفعة (الاستفادة) The depreciable amount will consist of the cost of the asset less the scrap value ... needs to be spread out over the useful life in proportion to the pattern of benefit (٢٩) .

وسيتم التعرض للقيمة القابلة للإهلاك بشىء من التفصيل فيما بعد . ولكن يفهم من هذا الرأى أن الأصل يثبت بالتكلفة .

أما المعيار البريطانى رقم١٢ SSAP12 فقد ركز على طرق حساب الإهلاك أكثر من تركيزه على حساب تكلفة الأصل القابل للإهلاك والذى له عمر محدد .

إذاً تركز المحاسبة البريطانية على أنه فى حالة أ- شراء أو ب- إنتاج الأصل

فإنه يجب تحميل تكلفته بكافة ماتحملته المنشأة فى سبيل شرائه أو إنتاجه . وهو المفهوم المحاسبى العالمى كما أنها تحسب الفائدة على الافتراض ضمن تكاليف الإتاج رغم أن لذلك شروط – كما سيتضح . .

٤-٢-١-٣ معيار IAS ١٦

«أوجب معيار IAS ١٦ أن يتم القياس الأولى للأصل الثابت بالتكلفة Initial measurement should be of cost .

ثم حدد عناصر تكلفة أى بند من بنود الأراضى والمبانى والآلات والمعدات أو الأصول الثابتة متضمنة :

أ- **سعر الشراء** : وكافة التكاليف المباشرة على البند من تكاليف استيراد وشحن وتأمين ورسوم جمركية وأية مصروفات لازمة لكى يصير الأصل جاهزاً للاستخدام فى الغرض الذى اقتنى من أجله ، مع خصم الخصومات التجارية والمردودات .

ب- **تكاليف مباشرة أخرى** : مثل تجهيز المكان الذى سيعمل فيه الأصل وتكاليف نقله ومناولته وتركيبه وأتعاب المهندسين (والعمال) وتكاليف «فك» الأصل واستعادة موقع العمل (وفقاً لمعيار IAS ٣٧) .

جـ- التكاليف الإدارية وغير المباشرة العامة ليست من تكلفة الأصل ... إلا إذا **ارتبطت بجعل الأصل جاهز للعمل فى الغرض الذى اقتنته المنشأة من أجله** .

د – تعالج فوائد الائتمان تطبيقا لمعيار المحاسبة الدولية ٢٣ .

كما بين المعيار IAS أنه فى حالة إنتاج المنشأة أصولاً لاستخدامها الذاتى مشابهة للأصول التى تنتجها للبيع فإن تكلفة الأصل عادة ماتكون هى تكلفة الأصل الذى تنتجه للبيع ... مع استبعاد أية أرباح ... والمبالغ غير العادية ... (وفقاً لمعيارى IAS المخزون وتكاليف الاقتراض) .

ورغم أن القواعد التى أوردها معيار IAS ١٦ متعارف ومتفق عليها إلا أن تأكيده فى حالة أن المنشأة تنتج لاستخدامها الذاتى أصل كالذى تبيعه (كما إذا كانت منشأة تنتج وتبيع سيارات ركوب أنتجت لنفسها عدداً منها لاستخدام كبار العاملين بها فى أعمالهم المصلحية) وعلى عدم تضمين تكاليف الأصل المنتج للاستخدام الذاتى أرباحاً

وبنوداً غير عادية أمر قد لاتكون ضرورة منه خاصة البنود غير العادية ، لأن هذه البنود بطبيعتها لاتدخل فى تكاليف إنتاج الأصل الذى سيباع ، وإنما تدخل فى تكاليف إنتاجه إضافة للتكاليف المباشرة التكاليف غير المباشرة التى ترتبط أساساً بهذا الإنتاج مثل مصروفات صيانة الآلة التى تعطى هذا الإنتاج . أما البنود غير العادية bnorm.l سواء ظهرت ضمن التكاليف غير المباشرة أو حتى ضمن التكاليف المباشرة (مثل عطل غير طبيعى للآلات أو تكاليف تلف غير مسموح به للخامات) فهى – وكأمر طبيعى – ليست من تكلفة إنتاج الأصل (ثابت أو متداول) بل هى خسارة . وفى هذا نجد أن المعيار IAS ١٦ عندما تطلب عدم إضافة المصروفات الإدارية والتكاليف غير المباشرة العامة لتكاليف إنتاج الأصل (الثابت) عاد فى نفس المتطلب وعلق ذلك الاستبعاد على عدم مساهمة تلك التكاليف فى جعل الأصل الثابت صالحاً للاستخدام فإن ارتبطت بجعل الأصل صالحاً فلا يتم استبعادها وهو أمر مفهوم [٤٠] .

٤-٢-١-٤ القرار ٢٠٤

حدد القرار ٢٠٤ تكلفة كل نوع من أنواع الأصول الثابتة : أراضى مبانى وآلات ... الخ ، على حدة . ويمكن تجميع عناصر التكلفة ، بشكل عام ، لجميع أنواع هذه الأصول الثابتة – شرط أن يكون الغرض منها هو الاستخدام الذاتى وليس البيع على اعتبار أن ذلك ما جاء بالقرار فى تلك الجزئية – فيما يلى :

أ– ثمن شراء أو إنتاج (أو إنشاء كما فى المبانى) الأصل .

ب– التكاليف الأخرى اللازمة لتجهيز هذا الأصل الثابت فى الغرض الذى اقتنى (أو أنتج أو أنشىء) من أجله مثل تكلفة استصلاح واستزراع الأراضى بالنسبة للأراضى المخصصة للاستغلال الزراعى وتكلفة المعدات والتركيبات مثل تكاليف الأعمال الصحية (مواسير ...) والكهربائية وغيرها اللازمة لإستخدام المبنى فى الغرض المخصص له وهكذا[٤١] .

وعن تكلفة إنتاج – تكاليف مباشرة وغير مباشرة – أصل متداول حدد القرار ٢٠٤ عناصر هذه التكلفة . أما بالنسبة لعناصر تصنيع أصل ثابت فإن ما أورده جاء عاماً (ولم يشر إلى مصطلحى مباشر وغير مباشر ، وقد تطلب القرار وكما أشرنا تطبيق المعيار ١٠ المعدل وفيه التفصيلات اللازمة) .

٤-٢-١-٥ معيار ١٢ (معايير محاسبية)

لم يتطلب القرار ٢٠٤ – وكما أشرنا – أن تعمل المنشآت المعنية بالمعيار ١٢ (ضمن المعايير المحاسبية) . وقد تطلب هذا المعيار أن يثبت الأصل الثابت بقيمته الدفترية المحسوبة على أساس «التكلفة التاريخية ... تكلفة شرائه أو إنتاجه أو إنشائه بمعرفة الوحدة وكافة مايصرف عليه من مصروفات اقتناء كالتسجيل ونقل الملكية والتعويضات المدفوعة لواضعى اليد والأتعاب المهنية للمهندسين والخبراء .. وأية تكاليف تتصل مباشرة بإعداده للتشغيل .. مثل تكلفة إعداد الموقع وكذا قيمة القواعد والإنشاءات التى يثبت عليها وتكاليف التسليم والمناولة والتركيب وتهيئته للإنتاج وكذلك صافى تكاليف تجارب بدء التشغيل طالما كانت هذه التجارب ضرورية ليبدأ الأصل فى الإنتاج ... فى حالة شراء أصل بالتقسيط ... فقد يكون من المناسب حساب ثمن الشراء على أساس السعر النقدى مضافاً إليه مايقابل فائدة التمويل حتى تاريخ بدء تشغيله ... يجب أن يشتمل تكلفة الأصول المصنعة ... والفوائد تحمل بها حسابات النتيجة ... داخل الوحدة تلك التكاليف المرتبطة مباشرة بالأصل الذى تم إنشاؤه أو تصنيعه وكذلك التكاليف المرتبطة بنشاط التصنيع بصفة عامة والتى يمكن تخصيصها لهذا الأصل ، ويتعين استبعاد أى أرباح داخلية عند حساب هذه التكاليف ... أية أعباء ترجع لعدم الكفاءة فى إنتاجها ...» (٤٢) .

ومن الواضح أن هذه المتطلبات تتفق مع المتطلبات المتعارف عليها عالمياً باستثناء بند صافى تكاليف تجارب بدء التشغيل الذى له معالجة مختلفة علاوة على عدم توضيح التكاليف غير المباشرة عند إنتاج الأصل أو إنشائه داخلياً. (انظر فصل الأصول غير الملموسة).

٤-٢-١-٦ معيار ١٠ المعدل (معايير محاسبة مصرية)

حدد معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل الذى تطلب القرار ٢٠٤ أن تعمل المنشأت به ، «تكلفة أى أصل ثابت فى :

* **سعر شراء الأصل** : شاملاً رسوم الاستيراد وضرائب الشراء غير المستردة وأى تكلفة مباشرة أخرى تستلزمها عملية تجهيز الأصل إلى الحالة التى يتم تشغيله بها فى الغرض الذى اقتنى من أجله وفى موقعه . ويستنزل أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة للوصول إلى سعر الشراء .

مثال للتكاليف المباشرة ... : أ- تكلفة إعداد الموقع ب- تكاليف المناولة والتسليم جـ- تكلفة التركيب د- أتعاب المهنيين كالمهندسين والمعماريين والفنيين هـ- التكلفة المقدرة لفك وإزالة أصل وإعادة تسوية الموقع إلى المدى التى سجلت به كمخصص وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمخصصات والإلتزامات والأصول العرضية.

*عند ما يؤجل سداد ثمن الأصل لفترة ما فإن : «تكلفة هذا الأصل تحسب على أساس سعره النقدى على أن يعالج الفرق بين السعر النقدى وإجمالى المدفوعات على أنه تكاليف تمويلية ويتم توزيعها على فترة الإئتمان مالم يتم رسملة هذه الفوائد طبقاً للطريقة البديلة ... فى المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكلفة الاقتراض» .

المصاريف الإدارية وعناصر التكاليف : غير المباشرة العامة الأخرى : «لاتشكل عنصراً من عناصر تكلفة الأصل الثابت مالم يكن من الممكن ربط هذه التكاليف ربطاً مباشراً بعملية اقتناء الأصل أو جعله قابلاً للتشغيل» .

تكلفة بدء التشغيل والتكاليف الأخرى المشابهة : «لاتحسب ضمن تكلفة الأصل» .

تكلفة إنشاء الأصل : «هى نفسها تكلفة إنتاج الأصول لغرض البيع «معيار .. المخزون» .. فيتم استبعاد أى أرباح داخلية .. وبالمثل فلا تعتبر تكلفة الفاقد غير الطبيعى من المواد الخام أو العمالة أو الموارد الأخرى المستخدمة والتى تحدث أثناء إنتاج الأصل المنشأ ذاتياً ضمن تكلفة هذا الأصل . ويضع المعيار المحاسبى المصرى الخاص بتكلفة الاقتراض شروط معينة يجب مراعاتها قبل أن يعترف بالفوائد كجزء من تكلفة الأصل الثابت» .

***المنح الحكومية** : لهذا الأصل .. يمكن أن تخفض (بها) القيمة الدفترية .. طبقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية» (٤٣) .

وتتفق متطلبات المعيار ١٠ (المعدل) مع متطلبات معيار IAS ١٦ . ولقد تطلب المعيار إضافة أى تكلفة تنفق (أو تتحملها المنشأة) من أجل أصل ثابت ما إلى تكلفة هذا الأصل ، وبالتالى فإنه عندما يتم إنتاج الأصل الثابت ذاتياً فإنه يتحمل بكافة تكاليف إنتاجه (وكأنه أصل سيباع فيما عدا الأرباح وبالطبع فالمصروفات أو التكاليف غير العادية لن تحسب) .

٤-٢-٢ سعر الشراء صافي (بالتخفيضات)

بين معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل أنه «يستنزل أى خصم تجارى أو تخفيض فى القيمة للوصول إلى سعر الشراء» .

إذاً وفقاً لهذا المعيار فإنه لتحديد سعر الشراء ينبغى أن يخصم منه : أ- قيمة الخصم التجارى ب- أى تخفيض يؤدى إلى سعر الشراء والمقصود من سعر الشراء المستقطع منه هذين التخفيضين هو السعر الذى تم دفعه أو الإتفاق على دفعه للمورد أو البائع (بعد استنزال جميع الخصومات المتعارف عليها من هذا السعر) .

مثال :

بلغت قيمة فاتورة شراء المنشأة الصناعية ت من مورد (×) بالسوق المحلى آلة «خراطه» مبلغ ٣٠٠ ألف جنيه متضمناً مصروفات تركيب ٣ آلاف جنيه وتجربة ألف جنيه يضاف إلى ذلك ضريبة مبيعات ٣٥ ألف جنيه وأعطى (×) المنشأة (ت) خصماً تجارياً ٥ ٪ على الفاتورة وقد تحملت (ت) مقابل تجهيز الموقع ١٠ آلاف جنيه إذاً عناصر تكلفة الأصل فى دفاتر ت يقترح أن تكون كالآتى :

	ألف جنيه
سعر الشراء	٣٠٠
خصم ٥ ٪	
* سعر الشراء بالصافى	١٥
	٢٨٥
* ضريبة مبيعات	٣٥
* مصروفات تجهيز	١٠
تكلفة الآلة	٣٣٠

إيضاحات

أ- تضمن ثمن «الشراء» مصروفات التركيب والتجربة (٤٠٠٠جنيه) أى أنها تدخل ضمن الـ ٣٠٠ ألف جنيه ثم ضمن الـ٣٣٠ ألف جنيه .

ب- حسب الخصم التجارى على ثمن الآلة، ومصروفات التركيب والتجربة .

جـ- أضيفت لتكلفة الآلة ضريبة المبيعات وتكاليف تجهيز (ت) لموقع الآلة (وقد تحملتهما ت) وهى فى المثال ليست ضمن الـ ٣٠٠ ألف جنيه .

٤-٢-٣ القيمة القابلة للإهلاك (الممكن إهلاكها)

اتفقت معايير المحاسبة والمعايير المصرية على أن القيمة القابلة للإهلاك de-preci.ble .mount هى قيمة تكلفة الأصل عند اقتنائه مطروحاً منها قيمته عندما ينتهى عمره المفيد useful life (عمره الإنتاجى أو الفعلى) للمنشأة (أى قيمة النفاية أو الخردة) .

القيمة القابلة للإهلاك قابلة للتغير

من الممكن أن تتغير القيمة القابلة للإهلاك لأصل ما وذلك إذا تغير مثلاً العمر المفيد لذلك الأصل . ويبين المعيار IAS ٣٦ (انخفاض قيمة الأصول) فى هذا أن الأصل المثبت بالتكلفة قد يثبت ،... بأى قيمة بديلة أخرى عن التكلفة فى القوائم المالية ... oth- .. er amount substituted for cost in the financial statements، (٤٤) .

وتغير القيمة المثبت بها الأصل قد يعنى أيضاً تغيير فى عمره المفيد وفى القيمة الباقية منه والقيمة القابلة للإهلاك .

مثال :

بلغت تكلفة شراء آلة طباعة فى ٢٠٠٢/٢/١٢ فى منشأة «ك» لطباعة الكتب والمجلدات ٢مليون جنيه سددت ك منها ٩٠٪ والباقى بعد ستة شهور وقد تبين أن العمر المفيد لهذه الأصل يستمر حتى ١٠ سنوات حيث تقدر قيمة الآلة حينئذ بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه . وفيما يلى المعالجة المحاسبية المقترحة لإثبات قيمة الآلة دفترياً (دفاتر ك) مع حساب القيمة القابلة للإهلاك وذلك تطبيقاً للقرار ٢٠٤ ومعيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها :

عند الشراء والتوريد

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/آلات نشاط إنتاجى (١١٣١)

إلى مذكورين

١٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/جارية بنوك ١٩٣

٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/دائنى شراء أصول ثابتة (حـ/٢٨٩)

إيضاحات

أ- الآلة للنشاط الإنتاجي (ولذلك أخذ ذات الحساب القديم من النظام المحاسبى الموحد لحين إعداد ك دليل حساباتها المقترح وإعتماده) .

ب- لم تتم إضافة ثمن الشراء لحساب دائنى شراء أصول ثابتة كما كان الأمر فى ن.م موحد وإنما أضيف إليه المبلغ المؤجل سداده فقط (٢٠٠ ألف جنيه) وهو اتجاه القرار ٢٠٤ بالنسبة للحسابات المدينة والدائنة بما يتفق والعرف المحاسبى العالمى .

جـ- تكلفة تركيب الآلة قد تضمنها سعرها (أما تكاليف التجارب والتشغيل إن وجدت فإن لها معالجة معينة) والقيمة القابلة للإهلاك تبلغ ١,٩ مليون جنيه (٢مليون جنيه مطروحاً منها ١٠٠ ألف جنيه الثمن المقدر للآلة وهى خردة) .

وإذا أعيد تقييم هذه الآلة بعد سنة وتبين أن قيمتها كما هى وعمرها المفيد مازال ١٠ سنوات وليس ٩ سنوات فإن مبلغ الإهلاك السنوى يتم تخفيضه طالما أن ك تتبع طريقة القسط الثابت لحساب الإهلاك

٤-٣ رسملة فوائد القروض (والإئتمان)

٤-٣-١ شروط للرسملة (والمنفعة من الفوائد)

٤-٣-١-١ معايير أمريكية

تناولت المعايير الأمريكية الصادرة عن مجلس معايير المحاسبة المالية مثل المعايير ٣٤، ١٦٧ ، ١٦٩ SFAS 34 , 167, 169 – رسملة تكاليف الاقتراض C.pi-t.liz.tion of interest costs . ولقد تم تعديل بعض فقرات من هذه المعايير بموجب المعيارين رقمى ٤٢ ، ٥٨ (SFAS42, 58) .

وتتطلب المعايير ٣٤ ، ١٦٧ ، ١٦٩ بعض المتطلبات الهامة . وفى هذا فإن المعيار ٣٤ (SFAS 34) رسملة تكلفة الفوائد C.pit.liz.tion of interest cost ،يركز على بعض هذه المتطلبات الهامة ومنها :

،أ- تكاليف الفوائد ، عندما تكون هامة (كبيرة) وتحدث فى الحصول على أنواع الأصول التالية فإنه سيتم رسملتها :

* الأصول التى تُشَيّد أو تُنتج لمنشأة لاستخدامها الذاتى شاملاً ذلك التشييد الذى يقوم به الأخرون ويتطلب دفعات على تنمية الأعمال.

* والأصول التى يكون الغرض منها تأجيرها أو بيعها والتى تُنتج باعتبارها مشروعات مميزه ضخمة والأمثلة على ذلك (تصنيع) السفن والتنمية العقارية .

ولكن لاتتم (رسملة تكاليف الفوائد) على : المخزون الذى ينتج بشكل روتينى (متكرر) / الأصول الجاهزة للاستخدام فى الغرض الذى اقتنيت من أجله./ والأصول التى لم تستخدم بعد أو ليست جاهزة للإستخدام/ الأراضى إلا إذا تم تنميتها «مثل موقع مصنع ، وتنمية عقارية... الخ..» **وهدف** رسملة الفوائد ... مقابلة التكاليف بالإيرادات فى الفترة التى استفادت/وستعالج رسملة تكاليف الفوائد مثل تكلفة أى أصل أخر بالنسبة للإهلاك وللأغراض الأخرى .

ب- (وعن)مبلغ الفائدة الذى سيتم رسملته . من المفهوم أن الفائدة ممكن تجنبها إذا لم يتم الصرف . وعلى أساس متوسط الصرف على الأصل خلال الفترة (الذى) : يشمل : المدفوعات النقدية ، تحويل أصول أخرى وحدوث التزامات بفوائد/التقريب المعقول مسموح به .... تكلفة الفوائد التى ترسمل فى أى فترة لايجوز أن تزيد على تكلفة الفوائد التى حدثت خلال هذه الفترة ... جـ- فترة رسملة الفوائد : تبدأ عندما تتواجد الشروط الثلاث التالية : المصروفات على الأصل حدثت/والأنشطة لجعل الأصل جاهزاً للغرض المطلوب استخدامه فيه هى أنشطة تحت التنمية شاملاً ذلك مراحل التخطيط/تكلفة الفوائد قد حدثت .(استحقت) .

* فإذا توقفت الأنشطة لجعل الأصل جاهزاً للغرض المطلوب استخدامه فيه ، توقفت رسملة الفائدة. وليس ذلك بالنسبة للتوقف الذى يفرض من الخارج. وتنتهى فترة الرسملة عندما يتم بالفعل الانتهاء من (تشييد/إنتاج) الأصل. أ- وبالنسبة للأصول التى تتم على أجزاء فإن رسملة الفائدة على جزء من الأصل تنتهى عندما ينتهى (العمل فى) هذا الجزء من الأصل. ورسملة جميع الفوائد على الأصول المطلوبة تنتهى بكاملها عندما ينتهى العمل فى المشرع ككل : ....

A- Interest costs, when material, incurred in acquiring the following types of assets, shall be capitalized.

* Assets constructed or produced for a firm's own use, including construction by others requiring progress payments.
* Assets intended for lease or sale that are produced as a discrete projects. For example, ships and real estate developments.

But not on: Routinely produced inventories/assets ready for their intended use/ Assets not being used nor being readied for use/Land, unless it is being development "e.g. as a plant site, real estate development etc." The objective of interest capitalization is to... Match costs to revenues in the period benefited-Capitalized interest shall be treated as any other asset cost for depreciation and

other purpses .

B- Amount of interest to be capitalized : Conceptually, the interest that would have been avoided if the expenditures had not been made/ Based on the average accumulated expenditures on the asset for the period: Includes payment of cash, transfer of other assets, and incurring interest-bearing liabilities/Reasonable approximations are permitted./Interest cost capitalized any period cannot exceed interest cost incurred in that period.

C- Interest capitalized period : Begins when all the following three conditions are present : Asset expenditures have been made/Activities to ready asset for intended use are in progress: Includes planning stages/interest cost is being incurred.

* If activities to ready asset for intended use cease, interest capitalization ceases. Not for brief interruptions that art externally imposed. Capitalization period ends when asset is substanially complete. For assets completed in parts, interest capitalization on a part of the asset ends when that part is complete. Capitalize all interest on assets required to be completed in entirety until project is finished.. » [٤٥]

ويمكن من هذا المعيار الأمريكى رقم٣٤ أن نستخلص متطلبات وقواعد هامة فيما يتعلق برسملة تكاليف الافتراض فيما يلى :

أ- الهدف من رسملة تكاليف الاقتراض هو تطبيق مبدأ المقابلة على اعتبار أن الأصل عندما يتم الإنتهاء منه سيدر تدفقات نقدية فيتم حساب تكلفته على أساس جميع النفقات التى ساهمت فيها والهدف أيضاً أن تظهر تكلفة الشراء متضمنة تكلفة الافتراض وفقاً لتلك الشروط .

ب- تتم الرسملة إذا كانت الفوائد (تكاليف) الاقتراض هامة أو جوهرية (ضخمة) .

جـ-تبدأ الرسملة بتوافر ٣شروط : تم الصرف على الأصل (شراء ومصروفات أخرى) / وأن الأصل (والأنشطة عليه) والتشييد تحت التنفيذ فى مراحل تنميته أى لم يكتمل فى الغرض الذى اقتنى من أجله بما فى ذلك مرحلة التخطيط/الفوائد قد استحقت .

د- لافرق جوهرى بين المتطلبات اللازمة لرسملة تكاليف الفوائد عن قروض

للإنشاء والتشييد أو إنتاج أصل ثابت أو متداول (يباع) .

هـ- وسواء أكانت المنشأة تقوم بهذا الإنشاء والتشييد بذاتها أو بواسطة مقاولين (أو موردين) - من خارج المنشأة .

و- عدم رسملة تكاليف الاقتراض إذا كان :

* الأصل جاهز فى الغرض الذى استهدف اقتنائه من أجله - أصل قد أصبح جاهزاً.
* الأصل هو أراضى إلا إذا كان الاقتراض من أجل تنميتها .

ويبدو من غير الواضح صراحة فى ذلك إن كان الاقتراض لشراء أراضى ثم تنميتها أو كان الاقتراض فقط لعملية «تنمية» أراضى مملوكة بالفعل للمنشأة/ ومن المفهوم أن مبلغ الاقتراض وتكلفته فى الحالة الأولى قد يبلغ إضعافه فى الحالة الثانية وقد يكون هذا فرقا هاما فى الحالتين ، طالما أن عنصرى التنمية والضخامة - وهما مع الثلاث شروط الأخرى - أساس لرسملة تكاليف الاقتراض /لتنمية أراضى ، قائمان .

* إذا لم يتم دفع أية مصروفات . ويكون المقصود من ذلك أيضاً تحمل فوائد أو تكاليف القرض ويكون هذا بسبب وأنه لم يتم بعد شراء الأصل أى استخدام القرض .

ز- تتوقف الرسملة إذا توقفت أنشطة إنشاء الأصل للغرض المطلوب استخدامه فيه - وممكن ألا يدخل فى ذلك التوقفات القصيرة التى تفرض على المنشأة من خارجها (كانتظار مهندسين متخصصين سيرسلهم المورد لمتابعة تشغيل آلات معينة تعطلوا فى الوصول بضع أيام لاجراءات لادخل بالمورد أو المنشأة بها) .

* وتنتهى الرسملة عندما ينتهى تشييد أو انتاج الأصل تماماً ويكون جاهزاً للعمل فى الغرض المستهدف له .

ح- ممكن معاملة الأصول التى تتم على أجزاء - كما فى بناء قرية تشتمل على عدة مبانى - معاملة مستقلة للجزء . فالجزء الذى يتم تتوقف رسملة فوائده طالما أمكن تخصيص نصيبه من تلك الفوائد .

ط- ممكن استخدام التقريب (قيم / أرقام ....) شرط أن يكون معقولاً .

٤-٣-١-٢ قانون الشركات البريطاني ، والمسودة ٥١

كما لم تعالج المعايير البريطانية (SSAP's) حتى قرب نهاية التسعينات من القرن الماضى الأصول الثابتة فى معيار مستقل معنون باسمها - كما أشرنا - فإنه يبدو وأن فوائد الاقتراض لم يتم التعامل معها أيضاً فى معيار مستقل . وعن قانون الشركات : يقول «داڤيز وباترسون ولسون» فى مسألة تكاليف الاقتراض التى تحدث (تنشأ) خلال فترة التشييد أصل ما ... إن تلك المسألة أشير إليها فى قانون الشركات لأول مرة سنة ١٩٨١ حيث تضمن نصاً يسمح بأن يتم تضمين (تكاليف) الفائدة فى تكاليف إنتاج الأصل .

.... borrowing costs incurred during the period of construction of an asset... This issue was referred to in Company Law for the first time in 1981, with the Companies Act 1981 permitting the inclusion of interest in the production cost of an asset، (٤٦) .

وقد أصبحت مسألة رسملة تكاليف الاقتراض - فى المملكة المتحدة - بعد ذلك التاريخ شائعة فى الصناعات التى تقوم بتنمية ضخمة لأصولها الثابتة مثل الأصول العقارية وصناعات التجزئة والفنادق .

والملاحظ أن هذا القانون لم يحدد شروطاً جوهرية لرسملة تكاليف الاقتراض سوى أن يكون الأصل محل القرض تحت الإنشاء (ولفترة طويلة) .

وحتى قرب نهاية القرن الماضى ، لم تصدر لجنة معايير المحاسبة ASC فى المملكة المتحدة معايير (SSAP) فى شأن رسملة (أو عدم رسملة) تكاليف الاقتراض وشروط ذلك وظلت ، وكما يقول «داڤير وباترسون وولسن» ، مسألة الرسملة اختيارية option.l .

ويتصل بذلك أن مسودة الافصاح Exposure Dr.ft ED - وهى التى تعتبر خطوة سابقة على صدور معيار ما - وفقاً لما أشرنا إليه - رقم٥١ أيد فيها البعض الرسملة وأيد البعض الآخر عدم الرسملة وكان هناك شبه موازنة b.l.nced أى تعادل بين الرأيين وبالتالى فإن تلك المسودة تسمح llows. بالاختيار فيما بين رسملة وعدم رسملة تكاليف الاقتراض (٤٧) .

ويلاحظ مما تقدم أن متطلبات أو اشتراطات المدرسة البريطانية لرسملة فوائد الاقتراض بسيطة للغاية .

٤-٣-١-٣ معيار IAS ٢٣

كان المعيار IAS ٢٣ تكاليف الاقتراض Borrowing Costs - مثل المعيار

الأمريكى – حاسماً فى معالجة تكاليف الاقتراض ووضع الشروط اللازمة لذلك حيث ذكر أن :

«المعالجة الأساسية (القياسية) لتكاليف الاقتراض (تحميلها) على المصروفات (وأن) المعالجة البديلة المسموح بها هى رسملة هذه (التكاليف) التى تكون قابلة لأن تخصص مباشرة للإنشاء (والتشييد) ... وأن الرسملة تبدأ عندما يبدأ الإنفاق وتحدث تكاليف الاقتراض ويكون الأصل فى مرحلة التشييد (تحت التنفيذ) وتتوقف الرسملة إذا توقف التشييد لفترة ما وينتهى عندما تنتهى فعلياً جميع الأنشطة .

The benchmark treatment is to treat borrowing costs as expenses. The allowed alternative is to capitalise those directly attributable to construction... Capitalisation begins when expenditures and borrowing costs are being incurred and construction of the asset in progress. Copitalisation suspends if construction is suspended for an extended period and ends when substantially all activities are complete» [٤٨] .

يقترب ، إذاً ، هذا التعريف الموجز وفى تلك الجزئية من التعريف الأمريكى وإن كان التعريف الأخير يزيد عليه هنا فقط ببعض المتطلبات والمحددات كأن لاترسمل فوائد الاقتراض بالنسبة للأراضى إلا إذا كان الاقتراض لتنميتها وتتم الرسملة عندما تستحق الفوائد (وإن كان ذلك أمر منطقى) وتتوقف الرسملة على الأجزاء (المستقلة) من الأصول التى انتهت واكتملت ولكن الفقرتين ٢٢ ، ٢٧ من المعيار IAS ٢٣ تتفق مع المعيار الأمريكى فى هاتين النقطتين .

٤-٣-١-٤ القرار ٢٠٤

لم يتناول القرار ٢٠٤ – وهو يتعرض للأصول الثابتة – مسألة رسملة فوائد أو تكاليف الاقتراض لتشييد أصل ثابت ولكنه تناول الفوائد المرتبطة بتكاليف الإنتاج وهى تكاليف إنتاج أصل (سلعة) للبيع وهو مايمكن اعتباره جزء أساسى من المعالجة المحاسبية لتكاليف الاقتراض :

«يراعى أن يطبق بالنسبة للفوائد التى تعتبر من تكاليف الإنتاج مايقضى به المعيار المحاسبى الخاص بتكاليف الاقتراض» [٤٩] .

إذاً تطلب القرار ٢٠٤ تطبيق معيار تكاليف الاقتراض وهو – سواء المعيار المختص ضمن مجموعة المعايير المحاسبية أو معايير المحاسبة المصرية – يرسمل بشروط معينة تكاليف الاقتراض لتشييد أو إنتاج أصل (وفقاً لما سيجىء) .

٤-٣-١-٥ معيار تكاليف الاقتراض رقم١٧ (معايير محاسبية)

تطلب هذا المعيار أن :

«تعالج تكاليف الاقتراض – كقاعدة عامة – باعتبارها من المصروفات الإيرادية التى يجب أن تتضمنها قائمة الدخل فى فترة تكبدها . واستثناء .. يجوز رسملة تكاليف الاقتراض المتعلقة باقتناء الأصول التى تستلزم فترة طويلة نسبياً لتهيئتها للغرض الذى اقتنيت من أجله أو جعلها قابلة للبيع ... تبدأ رسملة تكاليف الاقتراض على الوجه التالى : عند الإنفاق على الأصول الثابتة والمشروعات الاستثمارية التى تضطلع بها المنشأة / مع تقدم العمل .. لإعداد الأصل لاستخدامه فى الأغراض التى اقتنى من أجلها ../ مع تكبد تكاليف الاقتراض . يتم التوقف عن رسملة ... عادة عندما يصبح الأصل معداً للاستخدام بالنسبة للأصول الثابتة وعندما يصبح معداً للبيع وذلك بالنسبة للمخزون الذى يتطلب تحضيره فى صورة قابلة للبيع انقضاء فترة طويلة نسبياً ... ومع بدء التشغيل بالنسبة للمشروعات الاستثمارية . إذا كان الأصل مكوناً من أجزاء ويمكن استخدام كل جزء بمفرده فإنه يجب إيقاف الرسملة الخاصة بكل جزء عند إتمامه ... يجب توقف الرسملة مؤقتاً خلال الفترة التى يتوقف فيها استكمال تهيئة الأصل للغرض الذى اقتنى من أجله أو لجعله قابلاً للبيع .. يجب ألاتزيد جملة تكاليف الاقتراض التى يتم رسملتها فى فترة محاسبية عن جملة مايستحق على المنشأة من تكاليف اقتراض خلال ذات الفترة .. وألاتزيد تكلفة الأصل بعد تحميله بتكلفة الاقتراض عن القيمة الاستبدالية أو صافى القيمة القابلة للتحقق . ولايجوز رسملة تكاليف الاقتراض بالنسبة للمخزون الذى يجرى تصديعه بصفة دورية ... (٥٠) .

٤-٣-١-٦ معيار تكاليف الاقتراض رقم١٤ (معايير محاسبة مصرية)

أشار المعيار ١٤ بأنه :

«من أمثلة الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض ، بنود المخزون التى يتطلب تجهيزها لتكون فى صورة قابلة للبيع فترة طويلة من الزمن ، وكذا المصانع ومحطات توليد الطاقة والاستثمارات العقارية . ولاتعتبر من الأصول المؤهلة لتحمل تكلفة الاقتراض الاستثمارات الأخرى وبنود المخزون التى تصنع بصفة روتينية أو بصفة متكررة فى فترة زمنية قصيرة ... والأصول التى تكون جاهزة للاستخدام فى الأغراض المحددة لها أو للبيع فى نفس تاريخ اقتنائها ... ويجب إثبات تكلفة الاقتراض كمصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة ... يتم رسملة تكلفة الاقتراض المتعلقة مباشرة باقتناء أو إنشاء أو إنتاج أصل مؤهل وتحميلها كجزء من تكلفة هذا الأصل ... ويتم رسملة تكلفة الاقتراض هذه ضمن تكلفة الأصل عندما يكون متوقعاً أن تتسبب فى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وتكون إمكانية قياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه . وتعتبر تكاليف الاقتراض الأخرى مصروفات تحمل على الفترة التى تكبدت فيها المنشأة هذه التكلفة ... وهى تكلفة الاقتراض التى يمكن تجنبها إذا لم يتم الإنفاق على هذا الأصل ...

وتبدأ رسملة تكلفة الاقتراض كجزء من تكلفة الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض عندما : أ- يتم الانفاق على الأصل ب- تكبد المنشأة تكلفة الاقتراض جـ- تكون الأنشطة اللازمة لإعداد الأصل للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه محل تنفيذ فى الوقت الحالى ... ويجب التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض خلال الفترات التى تتعطل فيها أعمال الإنشاء الفعالة للأصل .. يجب التوقف عن رسملة تكلفة الاقتراض عندما يتم الانتهاء من كل الأنشطة الجوهرية اللازمة لإعداد الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض للاستخدام فى الأغراض المحددة له أو لبيعه للغير...،[٥١] .

إذاً من الاشتراطات التى يتطلبها المعياران المصريان لكى يمكن رسملة تكاليف الاقتراض مايلى :

* أن يكون الأصل مؤهلاً لتحمل تكلفة الاقتراض (معيار ١٤) أى تكون فترة تشييده أو إنتاجه للغرض المحدد له ، طويلة (المعياران) .

* فترة إنشاء الأصل الطويلة جارية لإنشاء الأصل أما لاستخدامه بالمنشأة أو لبيعه للغير (المعياران) .

* تؤدى تكلفة الاقتراض إلى منافع مستقبلية للمنشأة (معيار ١٤) .

* يجب أن تكون تكلفة الاقتراض قابلة للقياس (معيار ١٤) .

* ترتبط الرسملة بفترة الإنشاء (التشييد) تبدأ معها وتتوقف معها وتنتهى معها (مع مراعاة الشروط الأخرى) . وممكن تحميل الجزء الممكن الانتفاع به وحده بنصيبه من تكلفة الاقتراض (المعياران) .

* تنتهى الرسملة بانتهاء العمل الجوهرى فى تشييل الأصل أى أنه لو بقيت أعمال ثانوية (مثل ديكورات الداخلية البسيطة) يعامل الأصل وكأنه منتهى (المعياران) .

* الأصل أو المخزون الدورى الروتينى (وليس الذى يشيد أو ينتج فى فترة طويلة) لاينبغى تحميله بتكلفة الاقتراض (المعياران) .

* يجب ألاتزيد جملة التكاليف المرسمة على جملة المستحق من تكاليف على المنشأة من الاقتراض من أجل تشييد هذا الأصل (المعياران) .

٤-٣-٢ منفعة وقياس تكلفة الاقتراض

يسمح المعيار المحاسبى المصرى (معيار المحاسبة المصرية) رقم١٤ تكلفة الاقتراض - وكما فعل المعيار IAS ٢٣ وكما أشرنا - برسملة تكلفة الاقتراض وإضافتها لتكلفة الأصل إذا كانت تؤدى إلى خلق منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة وتكون هناك إمكانية لقياس التكلفة بشكل يمكن الاعتماد عليه . إذاً طالما أن فوائد الاقتراض من أجل تشييد أصل ما ممكن رسملتها فإنه وحتى يتم إثبات تلك الفوائد كأصل ثابت يجب أن يتحقق فيها الشرطين الأساسيين المتفق عليهما فى معايير محاسبية كثيرة «لإثبات الأصل» الثابت : أ- من المتوقع أن تجلب تلك الفوائد منافع اقتصادية مستقلة للمنشـأة ب- إمكانية قياس تكلفتها بشكل يعتمد عليه. إذاً على المحاسب ، وغيره ، توقع المنافع الاقتصادية التى ستجنيها (ستحققها) المنشأة من «فوائد القرض». ولكن هل سيكون ذلك التوقع من خلال أو ضمن توقع ماستجنيه المنشأة من منافع من الأصل الثابت ذاته - والذى تعادل تكلفة اقتنائه عادة قيمة القرض (على اعتبار أن القرض استخدم برمته لتمويل هذا الأصل الثابت) والتكاليف الأخرى المرتبطة بتلك القيمة وضمنها تكاليف الفوائد - أم ستتوقع المنشأة (وتتوصل إلى احتمال[١] صحيح) الحصول على المنافع الاقتصادية مستقبلاً من تلك الفوائد بصفة مستقلة عن الأصل (أى من الفوائد وحدها) ؟ **من المعتقد أن فصل المنافع الاقتصادية المستقبلة للمنشأة من المصدرين : أ- قيمة تكلفة الأصل التى تتمثل فى قيمة القرض وقيمة التكاليف الأخرى عند اقتناء الأصل الثابت وب- قيمة تكلفة فوائده ، كل على حدة ، وتوقع المنفعة الاقتصادية المستقبلة للمنشأة من كل منهما على حدة كما يتطلب المعيار ١٤ يمثل عبئاً كبيراً لايتناسب والمنفعة المحققة منه ، خاصة وأنه دون القرض ماكان هناك تكلفة اقتراض ودون القرض ماكان هناك أصل ثابت أى أن مصدرى المنفعة الاقتصادية المتوقعة مستقبلاً يمثلان أصلاً واحداً ، ويكاد يشكلان معاً مصدراً واحداً (هو القرض) .**

٤-٣-٣ الرسملة خلال فترة إنشاء (أو إنتاج) الأصل المؤهل

٤-٣-٣-١ فترة زمنية محددة (بالإنشاء)

يتبين مما تقدم أن من متطلبات معيار IAS ٢٣ وكذا معيار المحاسبة المصرية رقم١٤ (وأيضاً معيار ١٧) فى شأن رسملة تكاليف الاقتراض وإضافتها إلى تكلفة

الأصل إنه يتم (إنفاق) المصروفات وأن يكون الأصل فى مرحلة الإنشاء (أو الإنتاج) ولفترة طويلة وأن تستحق الفائدة. ولكن الرسملة تؤجل إذا تأجل الإنشاء لفترة ما وتنتهى عندما تكتمل بصفة عامة جميع الأنشطة . والأصل الذى يشيد أو ينتج فى فترة طويلة هو أصل مؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض (مع تحقق شروط إضافية عليه) . والفترة التى تحسب خلالها الفائدة كتكلفة رأسمالية يتم تحميلها كتكلفة الاقتراض (مع تحقق شروط إضافية عليه) على الأصل الجارى إنشائه هى الفترة المحددة لتشييد (أو إنتاج) الأصل .

شكل رقم٥

فترة رسملة تكلفة الاقتراض

للأصل المؤهل

بدء قرض (أ) ← من / أجل ← إنشاء تشييد أصل ← ب فترة طويلة ← أصل مؤهل (جـ)

تكلفة قرض لإنشاء أصل ، ترسمل (د)

↓

بإتمام إنشاء الأصل

تنتهى رسملة تكلفة

القرض (هـ)

↓

مصروفات

(تكلفة القرض)

إيضاحات

١- يفترض فى الشكل رقم٥ أن القرض (أ) استخدم فى إنشاء (أو إنتاج) الأصل الثابت (ب) وهذا الإنشاء سيستمر فترة طويلة فأصبح الأصل بذلك مؤهلاً لتحمل تكلفة الاقتراض (حـ) وأمكن حينئذ تحميل تلك التكلفة بشروط معينة على تكلفة الأصل وذلك خلال فترة الإنشاء حيث تنتهى الرسملة باكتمال الأصل للاستخدام أو البيع (هـ) .

٢- تكلفة القرض بعد هـ (أى بعد إنشاء الأصل للغرض منه) لن ترسمل بل هى مصروفات وفى المعيار الأمريكى ينبغى أن تكون ضخمة حتى ترسمل .

٣- الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض قد يكون أصل ثابت ستستخدمه المنشأة ذاتياً بعد تمامه فى عملياتها أو أصل متداول سيتم بيعه . أى أن الأصل المؤهل إما يكون ثابت أو متداول حسب الهدف من إنشائه .

٤- والإنشاء أو الإنتاج قد يكون بمعرفة المنشأة أو بواسطة غيرها (والمهم يكون هناك اقتراض وتكون هناك فوائد) .

٤-٣-٣-٢ الفترة الزمنية ، طويلة

أشارت المعايير ١٤ ، ١٧ ، IAS ٢٣ إلى أن فترة إنشاء (أو إنتاج الأصل الثابت يجب أن تكون فترةٍ طويلة حتى ترسمل تكلفة الاقتراض من أجل تمويل اقتناء هذا **الأصل غير أنه لم يحدد – فى أى من المعايير – مقدار طول هذه الفترة . والمقترح أنها تتجاوز – سنة مالية – وهو الحال فى شروط الأصل الثابت .**

٤-٣-٣-٣ الأصل المؤهل

الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض وكما جاء فيما تقدم هو أصل يتم تشييده فى فترة زمنية طويلة ، حيث يمكن حينئذ رسملة تكلفة الاقتراض وقد جاء بالمعيار١٤ أن ذلك الأصل يتطلب فترة زمنية طويلة لتجهيزه للاستخدام فى «الأغراض المحددة له أو لبيعه» .

٤-٣-٣-٤ التشييد والإنتاج ورسملة الفوائد

تناولت معايير المحاسبة فيما تقدم عن رسملة فوائد الاقتراض – وأيضاً فى موضوعات محاسبية أخرى – مصطلحى بناء أو تشييد construction أو إنتاج pro-duction الأصل المؤهل لتحمل تكلفة الاقتراض . وتطلق عبارة مراحل تشييد الأصل ، عادة ، على عمليات بناء وتشييد المنشأة – سواء بنفسها أو بواسطة الغير – لأصل ستستخدمه حين يكتمل بنائه ذاتياً (أى ستستخدمه كأصل ثابت لديها) .

إما مراحل إنتاج الأصل فإنها تطلق كثيراً على عمليات الإنتاج الصناعى فى منشأة صناعية مثلاً التى تجرى على الخامات حتى تصبح – عندما يكتمل الإنتاج الصناعى – أصلاً جاهزاً للبيع للعملاء . إذاً فمصطلح البناء والتشييد قد يرتبط عادة

ببناء أصل ثابت تستخدمه المنشأة ذاتياً . ومصطلح الإنتاج قد يرتبط بالإنتاج الصناعى لأصل ستبيعه المنشأة للعملاء .

٤-٣-٤ المعالجة الأصيلة لتكاليف الاقتراض على المصروفات

اتفقت معايير المحاسبة - كالمعيار الأمريكى ومعيار IAS (والمعيار البريطانى) وكذا المعياران ١٤ ، ١٧ - على أن المعالجة المحاسبية الأصيلة لتكاليف الاقتراض هى اعتبارها مصروفات (تحمل على حـ/أ.خ) . أما المعالجة البديلة فهى الرسملة - ولكن بالشروط السابق ذكرها - ثم تحمل ضمن تكلفة الإهلاك على حسابات النتيجة . وتؤدى الرسملة إلى تحميل هذه التكلفة على سنوات .

٤-٣-٥ الرسملة للأصل الثابت في النهاية تحمل على المصروفات (أو التكاليف) خلال السنوات المختصة

إذاً لأن الأصل الجارى إنشائه ويستلزم لذلك فترة طويلة فإنه - خلال فترة الإنشاء هذه - ترسمل تكاليف الاقتراض وتضاف إلى تكلفته . وخلال فترة الإنشاء لايحسب عليه بالطبع إهلاك - فهو أصل لم يكتمل بعد - وإنما وفقاً لشروط معينة تحمل عليه تكلفة الاقتراض . (فى حـ/مشروعات تحت التنفيذ بالقرار ٢٠٤ مثلا) ولاتحمل هذه التكلفة على حـ/أ.خ . فإذا كان الأصل المؤهل ستستخدمه المنشأة عندما يتم إنشائه (وتشغيله) ستتوقف الرسملة عند الإنتهاء منه وسيتم إهلاكه . وقسط الإهلاك هذا يتضمن ، فى طياته نصيبا من تكلفة الاقتراض السابق رسملتها وإضافتها لتكلفة هذا الأصل . إما أن كان الأصل المؤهل ستبيعه المنشأة عند اكتماله (وتوقف الرسملة عند الاكتمال) فإن تكلفة الاقتراض سبق تحميلها على تكلفة إنتاج هذا الأصل حتى تمام إنتاجه . ومفروض أنه عادة ستستردها المنشأة عند بيع الأصل (المتداول) وعند حجم انتاج مباع معين كما أشرنا .

وكلا من النوعين (الأصل الثابت والمتداول) من المتوقع أن يجلب منافع اقتصادية للمنشأة سواء باستخدامه (كأصل ثابت) فى إنتاج سلعة ستباع مثلاً أو عند انتاجه لكى يباع بذاته (أصل متداول) .

مثال

حـصلت المنشـأة س من بنك الضـمـان فى ٢٠٠٠/٩/١ على قـرض بمبلغ ٢مليون جنيه لتمويل إنشاء مبنى لمصنعها يستغرق بنائه ٢٠شهراً وتم البناء فى تلك المدة وتحملت المنشأة فى البناء نفس قيمة القرض بالفعل كما حصلت منشأة الطباعة ص من نفس البنك على قرض بنفس المبلغ لتمويل شراء آلة طبع خلال ٤ شهور. ويسدد القرض وفوائده (ومصروفاته) فى كل منشأة بأقساط شهرية تبلغ قيمة القسط ١٢٠ ألف جنيـه (١٠٠ ألف جنيه من أصل القرض ، ٢٠ ألف جنيه فوائد وعمولة ومصروفات القرض) وذلك خلال مدة ٢٠شهراً فى س ، ص. وقد أخذ البنك ضماناته من كل من س ، ص من حساب كل منهما بالبنك (يجاوز رصيد حساب البنك المدين فى كل منشأة خمسة مليون جنيه) . وفيما يلى المعالجات المحاسبية المقترحة تطبيقاً للقرار ٢٠٤ ومعيار تكاليف الاقتراض (الذى تطلب القرار العمل به).

دفاتر س (مقترضة) دفاتر ص (مقترضة)

* عند الحصول على القرض

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/جارى بنوك (حـ/١٩٣)

إلى حـ/قروض طويلة الأجل من البنوك (حـ/٢٥٢)

قيد ١(بدفاتر س ، ص)

دفاتر س	دفاتر ص
* عند الصرف علي المبني والآلة	٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/آلة نشاط إنتاجي (حـ/١١٣١)
٢٠٠٠٠٠٠ من مشروعات تحت التنفيذ (حـ/١٢١٢ مباني)	٢٠٠٠٠٠٠ إلي حـ/جاريه بالبنوك (حـ/١٩٣)
٢٠٠٠٠٠٠ إلي حـ/جاريه بالبنوك (حـ/١٩٣)	
* عند استحقاق القسط الشهري وفائدة القرض	(قيد٢) (الآلة جاهزة للعمل)
من مذكورين	من مذكورين
٢٠٠٠٠ من حـ/مشروعات تحت التنفيذ (حـ/١٢١٢)	٤٠٠٠٠٠ من حـ/فوائد (حـ/٣٣٣)
١٠٠٠٠٠ من حـ/قروض طويلة الأجل (٢٥٢)	٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/قروض (حـ/٢٥٢)
١٢٠٠٠٠ إلي حـ/جارية بالبنوك (حـ/١٩٣)	٢٤٠٠٠٠٠ إلي جاريه بالبنوك (حـ/٢٥٢)
قيد ٣	(قيد٣) (قيد محاسبي واحد بدلاً من ٢ قيد محاسبي)

إيضاحات

أ- تشمل تكلفة الاقتراض جميع ماتتحمله المنشأة نتيجة لاقتراضها : فوائد على القرض وعمولة ومصروفات بنك . وفى س فإن المبنى الجارى إنشائه ووفقاً للمعيار١٤ هو أصل مؤهل لتحمل تكلفة القرض (فترة نشأته طويلة) وبالتالى حملت عليه تكلفة القرض وفقط عندما يستحق قسط القرض والفائدة والمصروفات (قيد٣) . أما فى ص فالآلة جاهزة للعمل ولاتوجد - وفقاً للمثال - أية أعمال تتم عليها وبالتالى فإن هذه الآلة ليست أصلاً مؤهلاً لتحمل تكلفة الاقتراض . وبالتالى حملت تلك التكلفة على حـ/الفوائد رقم٣٣٣ . (ومعالجة القرار ٢٠٤ للفوائد تحتاج إلى مناقشة ستتم فيما بعد) .

وتبلغ الفوائد فى المثال ٤٠٠ ألف جنيه وقد تحمل المبنى فى س بمبلغ ٢,٤ مليون جنيه (قيمة القرض والفوائد وهذه الأخيرة تحمل شهريا) . أما فى ص فإن الآلة لم تحمل سوى بتكلفة القرض . وقد إفترض فى المثال أن أصل القرض = تكاليف بناء المبنى أو شراء الآلة (حسب الأحوال) .

ب- لايتضمن حـ/القروض (٢٥٢) بالقرار ٢٠٤ سوى أصل القرض دون تكاليفه - وهذه معالجة محاسبية متعارف عليها - أما تكاليف القرض فإنها تعالج وفقاً لمعيار تكاليف الاقتراض وتحمل على حـ / الفوائد (حـ / ٣٣٣) .

حـ- كما افترض المثال أيضاً أن فترة إنشاء المبنى (فى س) تعادل فترة سداد القرض (٢٠شهراً) وبالتالى فإنه عند تمام المبنى فى ٢٠٠٢/٥/١ (وهو فرض أوضح المثال أنه قد تحقق) ينتهى العمل فى المبنى وينتهى حساب الفوائد ويصبح رصيد القرض صفر ولاتحمل أى تكلفة للقرض بعد ذلك على حـ/المبنى (حـ/١٢١٢) . وليس لتلك المسألة تأثير فى ص لأن الفوائد محملة على المصروفات .

د- وعن هذه النقطة من المفهوم أن حـ/١٢١٢ يقفل فى حـ/١١٢١ (مبانى نشاط إنتاجى) عند اكتمال إنشاء المبنى .

هـ- ويلاحظ أن المعيار الأمريكى لايتطلب رسملة الفوائد إلا بتوافر عدد من الشروط منها أن تكون ضخمة أو جوهرية m.t.ri.l (وهو مايحتاج إلى مناقشة فيما يتعلق بالفوائد فى هذا المثال) .

و- يجرى القيد ٢ فى س كلما سددت مبالغ لإنشاء المبنى (وللسهولة أجرى قيد واحد فقط بكامل تكلفة المبنى) وهذه القيود تعادل مبلغ القرض (المثال يفترض أنها تساوى بالضبط تكلفة إنشاء المبنى) أو ثمن وتكاليف الآلة .

ز - أما القيد ٣ فهو فى س فهو مثل يمثل القيد الشهرى لسداد أصل القرض والفوائد والتكاليف الشهرية للقرض وفى ص فهو يمثل سداد أصل القرض وجملة الفوائد والتكاليف المرتبطة بالقرض وللسهولة اجرى قيد واحد .

٤-٣-٦ أهم شروط رسملة (أو تحميل) تكاليف الاقتراض

يظهر الجدول التالى (رقم ١١) أهم شروط رسملة (أو تحميل) تكاليف الاقتراض :

جدول (١١) شروط تحميل أو رسملة تكلفة الاقتراض

شروط المعالجة المحاسبية(×)	معايير المحاسبة			المعايير المصرية	
	أمريكية ٣٤	البريطانية (أو القانون)	IAS ٢٣	معيار ١٤ ومعيار ١٧	قرار ٢٠٤ (تطلب معيار١٧ أو ١٤)
أ- معالجة أصيلة علي المصروفات	صح	صح	صح	صح	صح
ب- ممكن الرسملة:					
* أثناء إنشاء أصل للاستخدام بالمنشأة (أصل ثابت) أو للبيع (أصل متداول)	صح	صح	صح	صح	صح
* فترة إنشاء الأصل طويلة	صح	صح	صح	صح	صح
* ضخامة تكلفة الاقتراض	صح	-	-	-	-
* حدوث (استحقاق) الفائدة	صح	صح	صح	صح	صح
* بداية الرسملة: الإنفاق علي الأصل وحدوث التكلفة والصرف من القرض	صح	صح	صح	صح	صح
* نهاية الرسملة وانتهاء العمل بالأصل جاهز للتشغيل في غرضه أو للبيع	صح	صح	صح	صح	صح
* الأجزاء المنتهية والمستقلة لاتحمل علي المُنتهي	صح	صح	صح	صح	صح

(×) صح= أخذ بهذه القاعدة أو المعالجة/ علامة(-)= غير محدد أولم يذكر .

ومن الواضح أن متطلبات المعايير متشابهة . أما المعيار الأمريكى فهو الوحيد الذى تطلب أن تكون تكلفة الاقتراض ضخمة حتى يتم رسملتها مع عدم تعريفه للمقصود بالضخامة (كما أشرنا) .

٤-٤ ملخص

تناولت معايير المحاسبة الأمريكية والبريطانية ومعايير IAS ومعايير المحاسبة المصرية تكاليف إقتراض المنشأة لبناء أو تشييد أصل لاستخدامه ذاتياً فى عملياتها أو لبيعه للعملاء . وتتفق المعايير على أن المعالجة المحاسبية الأصيلة (أو القياسية) لتلك التكاليف اعتبارها مصروفات ، والمعالجة المحاسبية البديلة هو رسملتها بإضافتها على تكلفة الأصل بشروط محددة يجب أن تتوافر جميعها . ومن أهم تلك الشروط أن يكون الأصل فى مرحلة التشييد وأن تأخذ تلك المرحلة فترة طويلة لنمو الأصل (أكثر من ١٢شهر) ويكون من المتوقع المرجح أن تعطى تكلفة الاقتراض (عند اكتمال الأصل) منافع اقتصادية وأنه لا تتم الرسملة بالنسبة لإنتاج المخزون الروتينى العادى مثل إنتاج الشيكولاته والبلاستيك والخزف والصينى وغيره من المنتجات الدورية التى لايستغرق تصنيعها وقتاً طويلاً بعكس الحال فى صناعة الطائرات والبواخر ومايماثلها .

٥- الرحيل عن التكلفة

٥-١ خلفية

٥-١-١ اتجاه عالمي لإعادة التقييم

بدأت فكرة الرحيل عن التكلفة dep.rture from cost فى أوقات الكساد فى أوائل الثلاثينيات من القرن الماضى عندما تبين أن أسعار السوق لبنود عديدة بالقوائم المالية تقل كثيراً عن أرصدتها الدفترية المثبتة بالتكلفة خاصة مايتعلق بالأصول طويلة الأجل والمخزون وترتب على ذلك أن بعض من المنشأت ، أنذاك ، بيعت بخسائر معظمها فادحة . ولذلك اتجه الرأى إلى اعتبار أن قيمة السوق هى القيمة التى تحقق عدالة للبائع وللمشترى على حد سواء وظهرت بعد ذلك مفاهيم محاسبية عديدة تغطى مسائل البيع والشراء .

وقد تبين فى المملكة المتحدة أنه رغم ماقد يبدو وأن بعض الشركات كانت

تتجه إلى ترك طريقة إعادة التقييم وتطبيق التكلفة التاريخية إلا أن الأبحاث الأخيرة التى أجراها المعهد البريطانى للمحاسبين بانجلترا وويلز ICAEW قد أظهرت أن حوالى ٦٠٪ من الشركات الكبرى (المبحوثة) مازالت تثبت بعض أصولها بقيم إعادة التقييم [٥٢] .

ويتناول البريطانى «بيرى» هذه المسألة - أى التحول من أتباع التكلفة التاريخية فى إثبات الأصول الثابتة إلى إعادة تقييمها - فأشار بأنه :

«خلال الثلاثين سنة الأخيرة أو يزيد فإن أسعار الأراضى والمبانى كانت ترتفع تقريباً كل سنة . وإذا راعينا الواقع بأن لتلك الأصول أعماراً طويلة فإن تضمينها الميزانية بتكلفتها التاريخية من المرجح أن يترتب عليه جديا إظهار قيمتها بأقل من حقيقتها . ولذلك ففى السنوات الأخيرة أصبحت الحالات التى تظهر فيها هذه الأصول بسعر التقييم بدلاً من التكلفة تتزايد أكثر وأكثر وأصبحت تلك هى القاعدة الآن وليست الاستثناء .. وعدم الإكتراث بإظهار الأراضى والمبانى فى الميزانية بقيمة تقل بشكل جدى من قيمتها (هو أمر) مفهوم حيث أدى إلى إظهار أرباح فى الستينات للذين تربحوا من (تجريد) هذه الأصول حيث اشتروا منشأت الأعمال بأسعار رخيصة وهى وحدها حققت لهم قيمة هذه العقارات (الحقيقية) من خلال بيع (تلك) الأراضى والمبانى .. وقد أشارت أخر مسودة إفصاح فى شأن إثبات الأصول الثابتة أنه عندما يتم إثبات أصل ثابت بسعر التقييم فإن هذا السعر يجب أن يكون قد تم قياسه قياساً يعتمد عليه .

Over the l.st thirty or more ye.rs the price of l.nd .nd buildings h.ve risen virtu.lly every ye.r. Given the f.ct th.t these .ssets h.ve . long life, their inclusion on the b.l.nce sheet .t historic cost is likely to seriously underst.te their v.lue. Thus, in recent ye.rs, there h.ve been more .nd more c.ses where these .ssets .re shown .t v.lu.tion r.ther th.n cost .nd this is now the norm r.ther th.n the exception. The reluct.nce to show l.nd .nd buildings in the b.l.nce sheet .t . figure th.t seriously underst.tes their v.lue is underst.nd.ble given the profits m.de in the 1960's by .sset strippers who bought up businesses .t . che.p price solely to re.lize the v.lue of the property through selling the l.nd .nd buildings... the recent exposure dr.ft on the recognition of fixed .ssets st.tes th.t where . fixed .sset is c.rried .t . v.lu.tion th.t v.lue should be me.sured with reli.bility » [٥٣] .

ومما يركز عليه هذا الرأى ومسودة الإيضاح أن :

* الاتجاه العام لمنشأت الأعمال فى المملكة المتحدة – بعد التربح الشديد لبعض من اشتروا الأراضى والمبانى رخيصة وهو السعر الدفترى لها وباعوها بسعر السوق المرتفع فى فترة الستينات من القرن العشرين – هو إثبات قيمة هذه العقارات بسعر التقييم .

* لأن لهذه الأصول أعماراً طويلة (والمقصود أن استفادة المنشأة ومنفعتها الاقتصادية من استخدامها لها منفعة ممتدة عادة لسنوات) فإن إظهارها بالتكلفة – وليس بسعر التقييم – يقلل من قيمتها الحقيقية .

* وبالتالى فإنه سيتم ترك التكلفة والرحيل عنها إلى قيمة إعادة التقييم عند إثبات هذه الأصول الثابتة – ولذلك فإنه وفقاً لمسودة الإفصاح (فى هذا الخصوص) ينبغى أن يتم هذا القياس بقيمة إعادة التقييم وأن يكون قياساً يعتمد عليه .

باقي الأصول الثابتة أين هي من الأراضي والمباني؟

هذا بالنسبة للأراضى وللمبانى التى ينبغى –وفقاً لهذا الاتجاه العالمى – أن تثبت بقيمه إعادة التقييم التى ، عادة ، تزيد عن قيمتها الدفترية . وبالنسبة لباقى الأصول الثابتة فإن الوضع فيها قد يكون العكس من ذلك لأن قيمة إعادة تقييمها تقل – نتيجة الاستعمال على المدى الطويل – عن قيمتها الدفترية ومع هذا فإن ما أوردته مسودة الافصاح جاء عاماً لأى أصل ثابت .

٥-١-٢ تقارب مفاهيم بعض مصطلحات إعادة التقييم

يستخدم المحاسبون فى تحديد قيم بنود الأصول الثابتة (أو الأصول بصفة عامة) وإثباتها بالقوائم المالية ، مصطلحات محاسبية عديدة بخلاف التكلفة. ووفقاً لمعايير IAS's فإن بعض تلك المصطلحات – التى تستخدم ، عادة ، فى إعادة تقييم الأصول – إما تقترب معانيها من بعضها كما فى القيمة العادلة والقيمة السوقية لأصل (ثابت) ما وقيمة سعر البيع الصافى والقيمة البيعية الصافية ، أو قد تعتبر مرادفة لسعر البيع (الذى تم به البيع فعلاً وليس المعلن – مثل القيمة السوقية) . كما أن بعض المصطلحات المحاسبية تدخل ضمن معنى أو تعريف مصطلحات أخرى مثل تضمين مفهوم القيمة العادلة أو السوق النشطة فى تعريف سعر البيع الصافى وتضمين الأخير

فى تعريـف القيمة الممكن استردادها أو القابلة للاسترداد (وفقاً لتعريف معيار IAS ٣٦) .

ومن المتـفق عليه أن القيـاس الأولى للأصل (أى عند اقتنائه) وإثباته دفـترياً يتم- كاتفاق عام بين المحاسبين - على أساس التكلفة التاريخية التى لاتستخدم عندما يعاد تقييـــم الأصل rev.lu.tion of .n .sset وتكون الفـــروق جوهرية (أو تقييمه v.lu.tion ويستـخـدم هذا المصطلح الأخـير بـديلاً . للمـصطلح الأول rev.lu.tion فى أحيان كثيرة) . ولقد تطلبت قواعد عرض القوائم المالية مراعاة ظروف معينة مثل التغير الكبير فى الأسعار العالمية، حيث قد يتطلب الأمر حينئذ إثبات نتيجة إعادة التقييم بالدفاتر والقوائم المالية (كما سيجىء) .

وفيما يلى بعض المصطلحات المحاسبية الهامة ، التى منها ماجاء فى معايير IAS's والمعايير المصرية بالتعريف أو بالإشارة ، والتى تستخدم لتحديد قيم الأصول أو تساعد فى إظهار تلك القيم. (هذا ويجدر قبل هذا العرض الإشارة بأن حساب القيم طبقاً لتلك المصطلحات يعتمد بشكل تام على التقدير .

٥-٢ قيم مالية ومصطلحات عند إعادة التقييم

من المفهوم أنه فى ظروف معينة يتم إعادة تقييم أصل من الأصول ، ويكون أمام المحاسب حينئذ عدداً من المصطلحات المحاسبية يمكنه أن يختار منها مايعطى أحسن القيم وأكثرها عدالة لإظهار الأصل بالقوائم المالية . وقد لايكون المحاسب أحياناً مخيراً بل مضطراً إن كان ملزما بإتباع قاعدة معينة . والملاحظ أن كثيراً من هذه القيم لاتستخدمه بعض المنشأت فى بعض الدول .

٥-٢-١ القيمة العادلة

٥-٢-١-١ تعريف

تتطلب معايير المحاسبة أن تثبت الأصول (وباقى البنود) بالقوائم المالية ، عادة، بقيمتها العادلة f.ir v.lue وهو ماقد يعنى - وبشروط معينة - أن تتعدل القيمة الدفترية C.rrying .mount/book v.lue سواء أكانت بالتكلفة أو بغيرها - إلى القيمة العادلة . فما هى إذاً القيمة العادلة ؟

المعياران الأمريكيان ١٠٧ ، ٧ SFAS 107, SFAC7

يتكلم المعيار ١٠٧ (SFAS 107) الافصاح عن القيمة العادلة للأدوات المالية

.Disclosures About f.ir V.lue of Fin.nci.l Instruments

باعتبار أن تلك القيمة تحدد بند أو بنود فى القوائم المالية . «فالقيمة العادلة» هى القيمة الحالية (الجارية) التى يمكن عندها أن تتم مبادلة الأداة المالية فى معاملة بين طرفين راغبين.

F.ir v.lue of . fin.ci.l instrument is the current .mount .t which . fin.nci.l instru-ment could be exch.nged in . tr.ns.ction between willing p.rties «(٥٤) .

ومن استخدامات مصطلح current أيضا حالى أو جارى (وفى هذا فهو شبيه لمصطلح present) .

ويتناول المعيار ٧ (SFAC 7) استخدام معلومات التدفقات النقدية والقيمة الحالية فى مقاييس المحاسبة Using C.sh Flow Inform.tion .nd Present V.lue in Accounting Me.surements, – وهى مجموعة أخرى بخلاف مجموعة SFAS) القيمة العادلة لأصل أو إلتزام :

«القيمة العادلة لأصل «أو لإلتزام» هى القيمة التى يمكن عندها شراء هذا الأصل أو هذا الإلتزام» أو القيمة التى يمكن أن تحدث أو القيمة التى يباع بها أو تتم بها «تسويته» فى معاملة حالية بين طرفين راغبين The f.ir v.lue of .n .sset "or li.bility is the .mount .t which th.t .sset or li.bility could be bought "or incurred" or sold "or settled" in . current tr.ns-.ction between willing p.rties" (٥٥) .

إذاً يمكن من هذين المعيارين استخلاص أن القيمة العادلة لأصل ما أو إلتزام ما، هى :

* قيمة شراء هذا الأصل (والمبادلة نوع من عملية الشراء والبيع) أو الإلتزام أو بيعه أو تسويته .
* يتم ذلك الشراء (والبيع) فى معاملة أى عملية ما حالياً .
* وأن الطرفين (أو الأطراف) راغبين فى اتمام العملية (بيع وشراء) .

والمنشأة التجارية تمارس عادة عمليتى الشراء والبيع فهى تشترى الأصول (السلع) وتبيعها . ولكن فى عملية شراء أو بيع واحدة هناك من يبيع سلعة (أصل ما) وهناك من يشترى منه . أى أن عملية مبادلة تتم بين الأصل والنقدية أو بين الأصل (السلعة) فى يد بائع الذى ينتقل إلى يد مشترى . والأصل فى يد البائع سلعة مثلاً عندما يباع بالفعل يتحول إلى أصل أخر (نقدية) فى يده أيضاً .

ومصطلح المعاملة الحالية يعنى عملية تجارية أو ماشابهها تحدث حالياً أى بسعر السوق الحالى وبالتالى فلايدخل فيها عنصر التقدير للمستقبل أو التقدير لما قد يساويه الأصل (أو الإلتزام) .

ومن الواضح أن المدرسة الأمريكية تسوى فى تعريف القيمة العادلة بين كون البند أصل وكونه «التزام» ومن المعروف أن الإلتزام – كدين على مدين ما – مثله مثل الأصل ، يباع ويشترى (يبيعه المدين لمشترى ما) .

معايير IAS's

ورد تعريف القيمة العادلة فى معيار IAS ٣٨ (كما ورد كذلك فى معيار IAS ١٦) :

«القيمة العادلة لأصل ما هى القيمة التى يمكن بها مبادلة هذا الأصل بين طرفين لديهما معلومات وراغبين فى معاملة حرة

F.ir v.lue of .n .sset is the .mount for which th.t .sset could be exch.nged between knowledge.ble willing p.rties in .n .rm's length tr.ns.ction.» [٥٦] .

إذاً شروط تحقق القيمة العادلة طبقاً لهذا المعيار IAS ٣٨ (وأيضاً IAS ١٦) :

أ- قيمة يمكن بها مبادلة أصل (بأصل أخر) بين طرفين .

ب- أن يكون لدى الطرفين معلومات كافية (عن الصفقة وعن السوق وعن السلعة ...) .

حـ- أن تكون المعاملة حرة أى أن لكل طرف الحرية فى قبول أو رفض الصفقة ، أى أن لديه سلطة كاملة فى إتمام الصفقة (أو عدم إتمامها) .

ويلاحظ أن معيار IAS قد أشار فى عملية المبادلة إلى أصل وليس إلى أصل أو التزام كما فعل المعيار الأمريكى ٧ . وهذا الأخير أكثر شمولاً .

معيار ١٠ المعدل (محاسبة مصرية)

عرف المعيار ١٠ المعدل القيمة العادلة بأنها :

«القيمة التبادلية لأصل معين بين بائع ومشترى كل منهما لديه الرغبة فى التبادل وعلى بينه من الحقائق ويتعاملان بإرادة حرة» [٥٧] .

وهذا هو تقريباً ذات تعريف معيارا IAS . والمقصود ب«التبادل» ، وكما أشرنا، أن تتم عملية البيع ويتبادل الطرفان السلعة والنقود (قيمتها) . وقد جاء فى التعريف فى معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ بدلاً من عبارة «بائع ومشترى كل منهما لديه الرغبة فى التبادل «عبارة» أطراف لديها رغبة فى التبادل» [٥٨] وهو ما يعد مفهوما أشمل .

ومن أهم عناصر التعريفات فى هذه المعايير (IAS ، ورقمى ١٠ المعدل ، ٢٣) فيما يلى

القيمة التبادلية : هى محل تبادل الأصل (أى هناك قيمة) بالنقدية أو ما فى حكمها .

المعلومات : متوفرة بشكل كامل لدى كل طرف (عن السوق والسلعة محل المبادلة ...) .

الرغبة : متوفرة لدى كل طرف .

الإرادة : حرة لكل طرف ولاتوجد ضغوط على أى طرف سوى ضغوط السوق الحرة والمنافسة (ومصلحة كل طرف) وبالتالى ضغوط المفاوضة والمساومة b.r-g.ining .

ويجدر تكرار الإشارة بأن عملية التبادل تتم ، عادة ، بين سلعة وبين نقدية وهذا هو أساس معظم المبادلات . ومع هذا فلايوجد مايمنع من تبادل سلعة (أصل) بسلعة أخرى (أصل أخر) وليس بنقدية (وهى أيضاً أصل) .

بين المدرسة الأمريكية ، IAS ، المصرية

يتفق التعريف الأمريكي وتعريفى معيار IAS ومعيار المحاسبة المصرية على وجود قيمة يتم بها مبادلة أصل (ما) ووجود طرفين راغبين ، ولكن التعريفين الأخيرين يؤكدان على أن يكون لدى الطرفين (أو أكثر) معرفة ومعلومات وأن إرادتهما (أو إرادتهم) حرة . ومن المفهوم أن كل سوق حرة – فى الدول الديمقراطية والرأسمالية – تتمتع عادة بحرية وتتوفر فيها معلومات كافية وحالية أو فورية – سواء من خلال الإنترنت أو وسائل إعلامية أخرى – عن كل الظروف فى السوق وعن السلعة – وكل سلعة منافسة – وبالتالى فإن وجود العنصرين الأخرين فى التعريف (وجود معلومات لدى الطرفين ووجود معاملة حرة) يكاد يكون من الأمور المسلم بها، ولكن يبدو وأن التعريف أراد التأكيد عليهما والتأكيد على أن الطرفين (مشترى وبائع)

قد حصلا على كل معلومة هامة تخص السلعة أو الخدمة محل البيع حتى تكون هناك عدالة ولايكون هناك غبْناً على أحد .

إذاً معلومات كاملة عن السوق + طرفان راغبان + إرادتهما حرة ← إتفاقية مبادلة = قيمة عادلة .

السوق حرة

ويلاحظ أنه نتيجة توافر هذه العناصر فإن سعر بيع السلعة الذى حدده البائع (أى السلطة التى لها تحديد الأسعار فى المنشأة البائعة) قد يتغير عند البيع الفعلى (صعوداً وهبوطاً) حسب قدرة كل طرف بائع أو مشترى على فرض سعره فى عملية المساومة فى ظل توافر عوامل أخرى مثل حجم الطلب على السلعة وعلى السلع المنافسة ودرجة جودة هذه السلع مقارنة بالسلعة المعنية ومدى توافر تلك السلع والقدرة المالية للمشترى ومدى حاجته (والبائع) لإتمام الصفقة ومدى تغير التكنولوجيا ... إلخ .

إذاً فالإرادة الحرة والرغبة الحرة والمعلومات لدى الطرفين هى عناصر – فى وجود المتغيرات والعوامل المذكورة – تعكس ما اتفق على تسميته بالسوق الحرة ، لأن المعلومات التى تتوافر لدى الطرفين (بائع ومشترى) لن تقف فى حال من الأحوال على السلعة محل المفاوضة أو المساومة وإنما ترتبط – وكما جاء حالاً – بالسلع المنافسة ودرجة جودتها وسعرها وشروط البيع (وغيره) .

فإن كانت السوق احتكارية فإن بعض العناصر المذكورة – ليس منها حاجة ورغبة وإرادة كل طرف – قد لاتكون مؤثرة على إتمام الصفقة وعلى حصول المشترى على السلعة لأن البائع سيفرض سعره يقابل ذلك أنه طالما لدى المشترى معلومات كافية عن السوق والسلع فإنه سيتأكد له ضرورة إتمام عملية الشراء باعتبار أن البائع يحتكر هذه السلعة بالذات والتى ليست متوفرة إلا لدى هذا البائع وذلك طالما أنه فى حاجة لها ولديه ثمنها وله إرادة حرة .

الإرادة الحرة قد تقيد

رغم أن إرادة البائع والمشترى فى عملية المبادلة هى – وفقاً لتعريف القيمة العادلة – يجب أن تكون حرة فإنه فى بعض الأنظمة والأحيان ، قد لاتكون كذلك بل إلى حد ما موجهة أو مغلولة (مقيدة) .

تلجأ الحكومات – فى بعض الأنظمة الاشتراكية والرأسمالية أيضاً – إلى دعم أسعار بعض السلع الغذائية عادة من خلال الأجهزة الحكومية والشركات وذلك بتحديد سعراً حدياً تبيع به تلك الشركات سلعها وخدماتها ، أو دعم المادة الخام التى تدخل فى تصنيع سلعاً معينة (مثل دعم الدقيق لتصنيع الخبز كما فى بعض الدول) ، ويترتب على ذلك أن سعر بيع السلعة قد يساوى أو يقل عن تكلفتها الفعلية .

ومن الواضح فى هذه الحالة أنه بالرغم من أن هناك قيمة سيتم مبادلتها بسلعة (أو خدمة) فإن تلك القيمة لن يحدث عليها مساومة أو مفاوضة بالمعنى المقصود من المساومة كما أن الطرفين (البائع والمشترى) رغم أنهما يرغبان فى إتمام الصفقة ولديهما المعلومات الكافية عنها وعن السوق إلا أن المعاملة ككل ليست حرة بالمعنى المتعارف عليه فى السوق الحرة لأكثر من سبب مثل أنه ليس لإرادتهما عادة شىء فى تحديد القيمة أى المبلغ الذى ستباع فعلاً به السلعة (أو الخدمة) رغم أنه قد يحدث أحيانا أن يوجد سعرا آخر غير المحدد رسميا .

إذاً فسعر البيع – لمتطلبات اجتماعية معينة – قد لاتحدده الجهة المختصة بالمنشأة المعنية وإنما قد يحدد لها . ومعالجه مثل هذا الإلتزام الاجتماعى يتم من خلال المحاسبة الاجتماعية Soci.l Accounting . وفى هذه المحاسبة قد لايتم أحياناً استخدام بعض مبادىء المحاسبة المالية التى تعمل بها المنشأت التجارية لتحقيق أرباح معينة مستهدف . ويقول البريطانى «إيان هاريسون I.n H.rrison» عن المحاسبة الاجتماعية «أنه يؤخذ فى الاعتبار أن الحقيقة هى أنه ليست جميع القرارات المحاسبية تؤخذ على أسس مالية بحته ... وتعترف المحاسبة الاجتماعية بأن المنشأة التى تفشل فى أن تأخذ بعين الاعتبار الاحتياجات الاجتماعية فى سياستها ... قد تجد لذلك أن ربحيتها ستتأثر ... فمثلاً كثير من المستهلكين فى جميع أنحاء أوربا رفضوا فى سنة ١٩٩٥ شراء منتجات شركة شل بسبب اقتراحها التخلص من منصة (استخدام) صارى زيت البترول الخام فى بحر الشمال .

t.kes note of the f.ct th.t not .ll .ccounting decisions .re t.ken on purely fin.nci.l grounds... Soci.l .ccounting recognises th.t . business which f.ils to consider the soci.l implic.tions of its policies m.y well find th.t.... profit.bility might be .ffect- ed... In 1995 for ex.mple, m.ny consumers through Europe refused to purch.se Shell products bec.use of the comp.ny's propos.l to dispose of the Brent Sp.r oil pl.tform in the North Se. (٥٩) .

وتنفيذ اقتراح شركة شل هذا من شأنه الاضرار اجتماعيا بمنطقة عريضة محيطة بهذا الموقع . مثل التخلص من زيت ما فى بحر الشمال من شأنه أن يلوث المنطقة وما يحيط بها .

إذاً فالسعر الاجتماعى للسلعة (أو الخدمة) ، لايُعتمد فى إعداده ، أحياناً ، على إرادة حرة ١٠٠٪ تستخدم مبادىء المحاسبة المتعارف عليها .

ولكن التعامل بهذا السعر الاجتماعى لايعنى عدم الاستخدام الكامل لمتطلبات المحاسبة المالية فيما يتعلق بالربحية . بمعنى أنه وفى وجود سعراً اجتماعياً للسلعة (أى ليس اقتصاديا) يظل فى الإمكان تحديد أرباحاً ولكن ليست هى الأرباح المستهدفة . فمثلاً قد يغطى السعر الاجتماعى لبيع سلعة ما فى منشأة (×) التكاليف المتغيرة لها – عند مستوى إنتاج معين مباع . وعند هذا المستوى (الإنتاج المباع) أمكن أيضاً تغطية التكاليف الثابتة (لتلك المنشأة) . إذاً عند هذا المستوى من الإنتاج المباع حقق سعر البيع الاجتماعى هدفاً أولياً هاماً وهو نقطة التعادل bre.keven التى أن تجاوزها حقق ربحاً :

مثال

بافتراض أن ← السعر الاجتماعى للسلعة ١٠ جنيه للوحدة (والسعر التقديرى المستهدف ١٥ جنيه)

تكاليف متغيرة	٣
عائد المساهمة من الوحدة	٧

وبفرض أن التكاليف ثابتة ٧ ألاف جنيه إذاً فإنه عند إنتاج وبيع ١١٠٠ وحدة تحقق المنشأة ربحا ٧٠٠ جنيه

فعلى أساس أنه يتم «إنتاج وبيع» ١١٠٠ وحدة فإن

* عائد المساهمة الإجمالى = ٧جنيه × ١١٠٠وحدة = ٧٧٠٠ جنيه

* ربح المنشأة = ٧٧٠٠جنيه – ٧٠٠٠جنيه تكاليف ثابتة = ٧٠٠ جنيه

إيضاحات

* كلما زاد «الإنتاج المباع» كلما أمكن للسعر الاجتماعى تحقيق أرباح مناسبة .

* فإذا كانت نقطة التعادل تتحقق - وفقاً للدراسات المسبقة وقبل السعر الاجتماعى - على أساس سعر يبلغ ١٥ جنيه إذاً «فالإنتاج المباع» الذى يحقق نقطة التعادل حينئذ سيقل عن ١٠٠٠ وحدة (وهى عدد الوحدات المنتجة المباعة بالسعر الاجتماعى التى تحقق نقطة التعادل فى المثال الذى هو ١٠ جنيه) فيبلغ تقريباً ٥٨٢ وحدة . وفى حالة الأخذ بالإلتزامات الاجتماعية فإن الأمر يستلزم إستخدام أكبر للطاقتين الإنتاجية الصناعية والبيعية حتى تتحقق نقطة التعادل (فى ظل سعر اجتماعى ١٠ جنيه) ثم يتجاوزها ليحقق أرباحاً .

إذاً فى أحوال معينة يمكن للمنشأة أن تتعامل بالسعر الاجتماعى - وليس على أساس سعر البيع الاقتصادى المحدد وفقاً لدراسات علمية - وتحقق أرباحاً طالما أنها وصلت إلى نقطة التعادل وتجاوزتها وبشرط أن يسمح السوق بذلك . وفى جميع الأحوال فإن إرادتها فى تحديد السعر المربح - عند مستوى «إنتاج مباع» يتحقق فيه الاستغلال الأمثل للطاقات والإمكانيات المتاحة - تكون وإلى حد كبير مقيده - بالإلتزامات الاجتماعية . كما أن الأرباح التى ستجنيها لن تصل إلى أرباحها المستهدفة أو المأمولة. وقد يساعد فى تحقيق تلك الأرباح زيادة معدلات «الإنتاج المباع» حتى يتم تجاوز نقطة التعادل المبنية على سعر بيع اجتماعى (وهو الـ١٠ جنيه فى المثال المتقدم) .

٥-٢-١-٢ ملخص

القيمة العادلة هى القيمة التبادلية - التى يتم بها تبادل سلعة بمبلغ أو بسلعة ما - بين بائع ومشترى كل منهما لديه رغبة فى إتمام عملية البيع وإرادة حرة ، وفى معاملة حرة . وقد تؤثر الإلتزامات الاجتماعية فى بعض الأحوال على كون المعاملة حرة وعلى استخدام متطلبات القواعد والمحاسبة المالية المتعارف عليها . ورغم هذا فإنه يمكن عند رفع معدل «الإنتاج المباع» التوصل إلى بعض أهداف هذه المتطلبات وليس جميعها .

٥-٢-٢ القيمة السوقية

٥-٢-٢-١ تعريف

معيار IAS ١٦

يمكن أن يستنتج من تعريف القيمة العادلة لأصل ما وفقاً لمعيار IAS ٣٨ -

فيما تقدم - بأنها القيمة السوقية له . وهو ما أشار إليه المعيار IAS رقم١٦ بأن «القيمة العادلة للأراضى والمبانى ... وأيضاً للمتلكات = (آلات ومعدات....) ... هى قيمتها السوقية ... (٦٠) .

معيار ١٠ المعدل

وقد أشار معيار ١٠ المعدل وهو يتناول القيمة العادلة إلى نفس الشيء تقريباً «تتمثل القيمة العادلة للأراضى والمبانى عادة ... وتتحدد القيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة بالقيمة السوقية التى يحددها المثمنون ...» (٦١) .

إذاً فالقيمة العادلة لبنود الأصول الثابتة - وفقاً للمعيارين IAS ١٦ ، ١٠ المعدل المشار إليهما - هى عادة قيمتها السوقية .

٥-٢-٢-٢ كيفية تحديد القيمة السوقية

لم يحدد معيار IAS ١٦ بوضوح الكيفية والإجراءات التى تتبع لتحديد القيمة السوقية لبند من بنود الأصول الثابتة . كما أشار المعيار ١٠ المعدل والمعيار **IAS** ١٦ بأن المثمنون يحددون القيمة السوقية .

ولكن كيف يحدد المثمنون تلك القيمة السوقية ، وفيما إذا كانت هى - فى جميع معايير المحاسبة - سعر البيع الاجمالى أم الصافى أم غير ذلك؟

المعيار الأمريكي

يتناول المعيار الأمريكى ٤٣ ARB43 - وهو المعيار الشهير الذى أعيد إصداره فى الخمسينات من القرن الماضى وذكر فى أكثر من موضع بالكتاب - ضمن مايتناول تسعير المخزون Inventory Pricing وبين فى الاختصار الذى اعده «ديلانى» .

«وكما يُستعمل فى عبارة التكلفة أو السوق أيهما أقل فإن مصطلح سعر السوق يعنى تكلفة الإحلال «تحدد بالشراء أو بإعادة الإنتاج حسب ما قد تكون عليه الحالة» بشرط أن ١- سعر السوق لايجب أن يزيد على القيمة البيعية الصافية «أى سعر البيع التقديرى فى ظل الظروف العادية للمنشأة مخصوماً منه التكاليف التقديرية المعقولة للإتمام (للتهو) والتكاليف التقديرية المعقولة للبيع ٢- ولايجب أن يقل سعر السوق عن القيمة البيعية الصافية مخفضة بهامش ربح عادى تقريبى مسموح به .

As used in the phrse lower of cost or mrket, the term mrket mens current re-

pl.cement cost "by purch.se or by reproduction .s the c.se m.y be" except th.t: 1. M.rket should not exceed the not re.liz.ble v.lue "i.e. estim.ted selling price in the ordin.ry course of business less re.son.bly predict.ble costs of completion .nd dis-pos.l" .nd. 2- M.rket should not be less th.n net re.liz.ble v.lue reduced by .n .l-low.nce for .n .ppr.xim.tely norm.l profit m.rgin. (٦٢) .

إذاً فالمعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) يتناول أ- سعر السوق على أنه تكلفة الإحلال ثم ب- يربطهما بكيفية التحديد (تحديد تكلفة الإحلال) ويربطهما أيضاً حـ- بصافى القيمة البيعية (ص ق ب أو ق. ب ص) - والتى يعرفها هى أيضاً - أى أن المعيار جمع تعريف سعر السوق والقيمة البيعية الصافية وتكلفة الإحلال فى تعريف واحد ! ويبين التعريف تماماً كم أن معانى تلك المصطلحات الثلاث متقاربة جداً - إن لم تكن متساوية (سعر السوق وتكلفة الإحلال وق.ن.ض) .

وعلى العكس من ذلك - وكما سيجىء - فإن بعض التعريفات الأخرى (كالتعريف البريطانى وتعريف IAS) إما فصلت بين كل مصطلح أو لم تأخذ كثيراً ببعض تلك المصطلحات .

وقد يتشكل المحور الأساسى لمعظم تلك المصطلحات فى تحديد سعر البيع وفى المصطلح الذى قد يصلح مرادفاً أو قريباً فى معناه من سعر البيع . ذلك أن سعر البيع - طالما بيعت السلعة أو الخدمة وحصلت المنشأة على ثمنها - هو إيراد المنشأة البائعة ، فإذا حقق الأرباح المستهدفة أصبح سعراً فعالاً ونافعاً ، وقد يكون العكس صحيحاً .

السعر التفاوضى (سعر المساومة)

وتنقلنا تلك المناقشة إلى ما أورده «مور وچاديك» عن السعر التفاوضى أو سعر المساومة الذى يعتمد على قدرة كل من البائع والمشترى - فى ظل سوق حرة - على التفاوض والمساومة فينتج هذا السعر التفاوضى أو سعر المساومة negoti.ted or b.r-g.ined price وكما نسميه «المفاصلة» . وعملية التحول من سعر إلى أخر أو سعر تحولى tr.nsfer pricing كما يطلق عليها «چويل دين Joel De.n» - وكما يقول «مور وچارك» أنه يعتبر من من أوائل الكتاب الذى تناولوا السعر التحولى «والذى يقترح بشدة استخدام السعر التفاوضى أو سعر المساومة باعتباره السعر المُلقى فى خطط سعر السوق . ويقول «دين» أن هناك مزايا حقيقية من السماح لمديرى القسمين - اللذين ينبغى أن يكون لديهما حرية كاملة فى

الشراء أو البيع للخارج للوصول إلى سعر تحولى من خلال مساومة حرة . وتؤدى المصلحة الذاتية (أنانية) لكل مدير فى الحصول على ربح لقسمه وربح له سيحقق أهداف المنشأة طالما أخذت فى الاعتبار ثلاث مبادىء : ١- جميع أسعار التحول تحدد على أساس المفاوضات بين المشترى والبائع ٢- يجب أن يكون لدى المفاوضين معلومات عن المصادر البديلة والأسواق وأسعار السوق ٣- يجب أن يكون المشترى والبائع حرا فى أن يشترى أو يبيع خارج المنشأة .

...... strongly recommends the use of negoti.ted or b.rg.ined prices .s . refinement in the m.rket pricing scheme. De.n urges th.t there .re re.l .dv.nt.ges in .llowing the two division m.n.gers, who must h.ve complete freedom to buy .nd sell outside, to .rrive .t the tr.nsfer price through .rm's length b.rg.ining... selfish interest of the division m.n.gers in the division profit .nd their bonuses will serve the comp.ny objectives .s long .s the following three principles .re observed: 1. All tr.nsfer prices should be determined by negoti.tion between the buyer .nd the seller. 2- Negoti.tors should h.ve the d.t. on .ltern.tive sources, m.rkets .nd m.rket prices . 3 . . (٦٣) ،Both the buyer .nd the seller must be free to buy .nd sell outside the comp.ny

ومفهوم أن «دين» يعرض خطة أو منظومة لتحديد سعر السوق أو السعر التحولى الذى بموجبه «تتحول» السلعة (أو موضوع البيع) من يد البائع إلى يد المشترى ومن المفترض أن تتحول بالتالى النقدية من يد الأخير إلى يد الأول . إذاً فالسعر التحولى هو السعر عند نقطة التحول أى عند نقطة البيع . ورأى «دين» عن سعر السوق مبنى على أساس وجود السوق فى نظام رأسمالى يتميز بحرية مطلقة للبائع وللمشترى فى تحديد سعر سوق - أى سلعة أو خدمة - مناسب لهما . ولقد ضرب مثلاً بكل من مديرى قسمى الشراء والبيع - فى منشأة ما أى فى ذات المنشأة - اللذين لهما مطلق الحرية فى شراء وبيع خارج المنشأة لأى سلعة وبأى سعر يحقق أقصى ربحية للقسم الذى يديره . والمفهوم أن كل قسم فى كل منشأة - فى نظام رأسمالى حر - يتعامل مع الغير (خارج المنشأة) بشكل مستقل تماماً فيه أولاً مصلحة القسم ! أى أن تعاملات القسم ممكن أن تتم وكأنه منشأة مستقلة بذاته وبشرط وكأمر منطقى عدم الإضرار بالمنشأة ككل وأن تتبع السياسة العامة لها .

ومن الواضح أن رأى «دين» يتناول كل مايطلق عليه فيما تقدم سوق حرة

وقيمة عادلة وسعر السوق رغم أنه يتكلم فقط عن سعر السوق أو السعر التحولى .

القانون البريطاني والمعيار١٩ (SSAP19)

أورد القانون البريطاني سنة ١٩٨٥ CA 1985 أن :

«الأصول الثابتة الملموسة يمكن أن تثبت بسعر السوق أو التكلفة الحالية (الجارية) ... t.ngi- ble fixed .ssets m.y be included .t m.rket v.lue or current cost» [٦٤] .

كما تطلب المعيار ١٩ SSAP19 المحاسبة على العقارات المستثمرة Accounting for in- vestment properties أن يتم إدراج «العقارات المستثمرة فى الميزانية بقيمتها السوقية الحرة (المفتوحة) investment properties to be included in the b.l.nce sheet .t their open m.r- ket v.lue» [٦٥] .

ولأن سعر السوق – فى نظام اقتصادى رأسمالى حر – سعر سوق مفتوح (أى حر) ، فإنه قد يختلف لذات السلعة بين منطقة وأخرى وبين بائع وأخر وبين ظروف أخرى فى ذات المدينة أو البلد الواحدة . وعن اختلاف معنى وليس قيمة هذا السعر يذكر «داڤير وباترسون وويلسون» أن :

«القانون ١٩٨٥ لم يحدد القيمة السوقية وقد يكون لها عدد مختلف من المعانى ... m.rket v.lue is not defined further in the Act, .nd it c.n h.ve . number of different me.n- ings ...» [٦٦] .

ولقد تشكلت مجموعات عمل من المتخصصين فى المعهد البريطانى للمحاسبين القانونيين فى انجلترا وويلز (ICAEW) والمعهد الملكى للمساحين القانونيين the Roy.l Institute of Ch.rtered Surveyors (RICS) وقدمت تقارير ثم أصدر المعهد الملكى استناداً إلى تلك التقارير «مذكرات إرشادية» guid.nce notesعن تقييم الممتلكات (الأصول) لغرض إظهار حسابات الشركات comp.ny .ccounts .

وقد عرف المعهد الملكى القيمة السوقية الحرة (المفتوحة) open m.rket v.lue OMV بأنها :

«أحسن سعر يتم به إتمام بيع حق (حصة) فى ملكية (ما) بدون شروط (فى) مقابل قيمة نقدية فى تاريخ التقييم بافتراض (وجود) أ- بائع راغب ، وأنه ب- وقبل تاريخ التقييم ، كانت هناك فترة معقولة «مع الأخذ فى الاعتبار طبيعة الملكية (محل البيع) وحالة السوق» لكى يتم فيها

بشكل مناسب تسويق هذا الحق (الحصة) والاتفاق على السعر وعلى الشروط وإتمام (عملية) البيع ، وأن جـ- حالة السوق ، ومستوى القيم والظروف الأخرى كانت ، فى أى تاريخ مقترح .. ، كما هى فى تاريخ التقييم ، وأنه د- لم يؤخذ فى الاعتبار أى عرض مضارب إضافى من أى مشترى له مصلحة خاصة وأن هـ- الطرفين فى العملية تصرفا (على اعتبار) أن لديهما معلومات ، وبحيطة وبدون إكراه .

.s the best price .t which the s.le of .n interest in property would h.ve been completed uncondition.lly for c.sh consider.tion on the d.te of v.lu.tion .ssuming: .- . willing seller. b- th.t, prior to the d.te of v.lu.tion, there h.d been . re.son.ble period "h.ving reg.rd to the n.ture of the property .nd the st.te of the m.rket for the proper m.rketing of the interest, for the .greement of the price .nd terms .nd for the completion of the s.le. c- th.t the st.te of the m.rket, level of v.lues .nd other circumst.nces were, on .ny .ssumed d.te..........., the s.me .s on the d.te of v.lu.tion d. th.t no .ccount is t.ken of .ny .ddition.l bid by . prospective purch.ser with . speci.l interest, .nd e- th.t both p.rties to the tr.ns.ction h.d .cted knowledge.bly. ،prudently .nd without compulsion (٦٧) .

وقد يكون المقصود مما جاء في جـ هو أنه يفترض أن العوامل التى تؤثر فى السوق ثابتة أى عادية وليس لها تأثيرات قوية وبالتالى لاتوجد طفرات غير متوقعة فى الأسعار والسلع .

وهذا التعريف البريطانى للقيمة السوقية (أو سعر السوق) لأصل ما يركز وبوضوح على أهمية تسويق الأصل وعلى ضرورة وجود عملية بيع لحق على الأصل سواء إذا بلغ هذا البيع ١٠٠٪ من الحق كنتيجة لبيع الأصل بكاملة للمشترى (كبيع سلعة ما) أو نسبة معينة منه كما إذا باعت منشأة ما - لمشترى - حق المنفعة فى ٢٠ فدان أرض زراعية تستخدمها فى الإنتاج الزراعى ويبقى حق الرقبةلهذه الـ ٢٠ مع المنشأة .

كما يؤكد هذا التعريف على تحديد شروط البيع والتزاماته والتأكد أيضاً من أسعار السلع المنافسة ومن درجة جودتها وذلك حتى يصل إلى ما أطلق عليه التعريف «أحسن سعر بيع» أى القيمة السوقية الحرة أو المفتوحة (ويلاحظ أن معيار IAS ٣٧ قد

استخدم مصطلح أحسن تقدير best estim.te – كما جاء فى هذا الكتاب) .

معيار IAS ٣٦،قرار ٢٠٤
والمعايير المصرية

لم يحدد المعيار IAS ٣٦ – والمعايير IAS ٣٥ ، ٣٧-٤١ المقصود بالقيمة السوقية كما لم يرد بالقرار ٢٠٤ وبالمعايير المصرية تعريفاً واضحاً لتلك القيمة . وإنما فقط تمت الإشارة إليها (كما فى معيار IAS ١٦ ومعيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل) .

٥-٢-٢-٣ قيمة سعر السوق ليست وحدها هي القيمة العادلة للأصل

تناول المعيار IAS ٣٦ مسألة انخفاض قيمة الأصول وقد أشار بأن «تحديد فيما إذا كان أصل (ما)أعيد تقييمه قد تنخفض قيمته يعتمد على الأساس المستخدم لتحديد القيمة العادلة : أ- إذا كانت القيمة العادلة للأصل هى قيمته السوقية ... ب- إذا تحددت القيمة العادلة لأصل بأساس أخر غير قيمته السوقية فإن قيمة إعادة تقييمه «القيمة العادلة» قد تكون أكبر أو أقل ...

identifiying whether . rev.lued .sset m.y be imp.ired depends on the b.sis used to determine f.ir v.lue: .- if the .sset's f.ir v.lue is its m.rket v.lue.... b- if the .sset's f.ir v.lue is determined on . b.sis other th.n its m.rket v.lue, its rev.lued .mount "f.ir v.lue" m.y be gre.ter or lower....» (٦٨) .

إذاً يتبين من المعيار IAS ٣٦ أنه :

* ليس من الضرورى أن تكون القيمة العادلة – لأصل ما – هى فقط قيمته السوقية .
* القيمة العادلة قد تكون هى قيمة إعادة التقييم (أياً كانت تلك القيمة : قيمة حالية/قيمة تكلفة إحلال/ قيمة بيعية صافية ...) .
* وكان المعيار IAS ٣٦ قد أشار أيضاً فى ذات الفقرة إلى أن القيمة العادلة لأصل ما لاتختلف عن سعر بيعه الصافى إلا بالنسبة للزيادة فى التكاليف المباشرة لبيع (للتخلص من) الأصل .

ونطاق المعيار IAS ٣٦ يتحدد بصفة أساسية بالأصول التى لم ترد معايير IAS's خاصة بها (مثل المخزون الذى ورد له المعيار ٢ فلا ينطبق عليه المعيار IAS ٣٦) .

٥-٢-٤ مشكلات في تحديد القيمة السوقية

أثار بعض المحاسبين بعض الانتقادات التي توجه إلى تسعير الأصل : ثابت أو متداول – أو غيرهما – بالقيمة السوقية ، ومنها مايلي :

أ- صعوبة وأحياناً عدم العدالة فى تحديد سعر البيع (وهو ماسيتم التعرض له حالاً) .

ب- عدم وجود سوق : ذلك أنه يفترض عادة فى عبارة القيمة السوقية أنه يوجد لكل أصل سعر سوق بالفعل ، لكن الأمر قد يكون غير ذلك أحياناً . فمثلاً هناك من الخدمات ماقد يؤدى من أجل أصل ما دون أن يكون لتكلفة تلك الخدمات سعر سوق مثل – وكما يقول «مور وچاديك» «إذا قام قسم البيع بخدمات الإصلاح والأبحاث والتخزين لقسم المشتريات كيف يكون لهذه الخدمات سعر سوق مرض ؟

If the selling division furnishes rep.ir, rese.rch or stor.ge services to the buying division, how c.n . s.tisf.ctory m.rket price for such services be est.blished » (٦٩) .

أى أن السعر هنا محدد داخل المنشأة وليس عاماً (إذ أن المنشأة لا تقدم عادة تلك الخدمات للغير) .

حـ- سعر السوق مذبذب وتتحكم فيه عوامل كثيرة وقوى خارجية outside forces متعددة ، فمثلاً :

* الطلب الشديد على الأصل أو السلعة (وهذه قوة خارجية مؤثرة) قد يرفع أحياناً من سعر السوق إن لم يكن المعروض منها كافياً (كالمنطقة الأهلة بالسكان والنائية) .

* تماثل جودة السلع المنافسة والانخفاض النسبى بسعر بعضها المنافس .

* اختلاف التكلفة المنصرفة (أى المحملة) على الأصل مثل مصروفات نقله أو نفقات علاج ثروة حيوانية أو مائية فمثل هذه التكاليف تتغير حسب الظروف المرتبطة بالحصول على – والمحافظة على – الأصل وهو مايؤثر على قيمته السوقية .

٥-٢-٥ ملخص

تتفق معايير المحاسبة على أن القيمة السوقية أو سعر السوق لأصل ماهو السعر الذى قد يباع به سواء أكان هذا هو سعر إجمالى – أو سعر مخفض (مثل القيمة البيعية

الصافية) . ويمكن من واقع تعريف المعيار الأمريكى ٤٣(ARB43) وتعريف المعهد الملكى البريطانى للمساحين القانونيين ، لسعر السوق (القيمة السوقية) لأصل ما تحديد أهم مقومات هذا السعر . فيما يلى :

* سعر السوق هو أحسن سعر بيع (البريطانى) .

* ولايجب أن يقل أو يزيد عن القيمة البيعية الصافية وبشروط معينة (الأمريكى) . ويختلف فى ذلك التعريف الأمريكى عن البريطانى .

* وهذا البيع قد تحدد فى حق فى أصل (ملكية) ما فى المنشأة البائعة (البريطانى) أو كان مجرد بيع وبشكل عام (الأمريكى) .

* ويتم البيع دون اشتراطات (البريطانى) ولم يرد شىء واضح عن ذلك فى التعريف الأمريكى .

* والبيع مقابل مبلغ نقدى عند نقطة التحويل – أى عند نقطة البيع – (كما فى رأى أمريكى) وهو بذلك لايتحدد قبل تلك النقطة أو بعدها بافتراض أنه قد أخذ فى عين الاعتبار (فى هذا السعر طبيعة الملكية المباعة وحالة السوق ومدى ثباته وأن طرفى التعاقد لديهما معلومات كافية ويتمتعان بالحذر وبحيث يمكن أن تتم عملية البيع دون إكراه على أيهما (البريطانى والأمريكى فى جوانب متعددة) .

ومن الواضح أن هذه النقطة الأخيرة عن طرفى التعاقد لاتختص فقط بسعر السوق وإنما هى أيضاً جزء من شروط القيمة العادلة (كما أشرنا) .

٥-٢-٣ السوق النشطة

٥-٢-٣-١ تعريف

أشرنا بأنه لم تتضمن التعريفات التى وردت بمعايير IAS ٣٥-٣٨ تعريفاً محدداً للقيمة السوقية ولم تتضمن المعايير المصرية هى الأخرى تعريفاً لها (مع ملاحظة أنه لاتوجد معايير مصرية تقابل تلك المعايير ماعدا المعيار IAS ٣٨) . ولكن هناك مايسمى سوق نشطة .

معيار IAS ٣٨

أورد المعيار IAS ٣٨ مصطلحاً به لفظ السوق (وليس القيمة السوقية) وهو

مصطلح السوق النشطة (أو سوق نشطة) n ctive m.rket. وهو قد يعتبر مقابلا ولكن محدد للقيمة السوقية.

السوق النشطة «هى سوق تتوفر فيها جميع الشروط التالية : أ- السلع (البنود) محل التجارة فى السوق متجانسة ب- المشترون والبائعون الراغبون يمكن ، كوضع طبيعى وجودهم فى أى وقت. حـ- الأسعار متاحة للجمهور (عامة) .

An .ctive m.rket is . m.rket where .ll the following conditions exist .. the items tr.ded within the m.rket .re homogeneous. b- willing buyers .nd sellers c.n norm.l-ly be found .t time. c- prices .re .v.il.ble to the public» (٧٠) .

معيار المحاسبة المصرية ٢٣

كما عرف المعيار ٢٣ (الأصول غير الملموسة) – المقابل للمعيار IAS ٣٨ – السوق النشطة بأنها : «السوق التى تتوافر فيها الشروط التالية : أ- أن تتلائم البنود التى يتم المتاجرة بها مع السوق ب- أن يتواجد عادة مشترون وبائعون راغبون فى أى وقت فى عمليات التبادل حـ- أن يتاح للجمهور معرفة الأسعار» (٧١) .

ولايختلف تعريف المعيار ٢٣ عن تعريف المعيار IAS ٣٨.

وعلى وجه العموم فإن السوق النشطة هى سوق خصبة توفر أسس هامة لوجود القيمة العادلة والقيمة السوقية حيث يتوفر بالسوق سلعاً يتطلبها مشترين وهناك بائعون راغبون فى أى وقت للبيع والأسعار – (وأهم المعلومات) متاحة للجميع . أما مسألة السلع المتجانسة (معيار IAS) فإن المقصود أن يتحدد سوق ما لسلع متجانسة متشابهة آلات طبع من مقاس معين / سيارات مرسيدس ١٩٠ موديل معين وسنة معينه الخ ..

٥-٢-٤ القيمة البيعية الصافية

٥-٢-٤-١ تعريف

هذا المصطلح وفقاً للمعيار الأمريكى ARB43 هو كما أشرنا بعد بعض التعديلات عليه هو سعر السوق . والملاحظ بوضوح من عنوان هذا المصطلح : القيمة البيعية الصافية أو صافى القيمة البيعية – والمسمى الأول هو الترجمة الأقرب لمصطلح net re.liz.ble v.lue NRV – أن سعر البيع هو القيمة البيعية أى التى خفضت بها تكاليف معينة – متعارف عليها – لكى تصبح هذه القيمة صافية .

وهذه القيمة - وفقاً لمعايير المحاسبة - هي :

القيمة البيعية الصافية = سعر البيع مخصوما منه :

١- تكاليف البيع .

٢- وتكاليف الإتمام أو النهو .

NRV = S.les price less selling .nd completion costs

والمتغيرات بهذه المعادلة - وفقاً لمعايير المحاسبة - تقديرية (وقد أضاف المعيار البريطانى إليها مفهوماً هاماً سيرد ذكره .

٥-٢-٤-٢ كيفية تحديد سعر البيع

من المتعارف عليه أن كل منشأة صناعية تحاول أن تتجاوز - إلى أقصى درجة ممكنة - نقطة التعادل (وهى النقطة التى تتساوى عندها تكاليف المنشأة وإيراداتها الإجمالية) بعد أن تحققها بالفعل (وفقاً للمثال السابق) . وتدقق المنشأة فى بياناتها المالية بحيث تصل إلى نقطة تعادل صحيحة وعادلة وتتخذ كل منشأة من تلك النقطة أساساً لعدد من قراراتها الهامة لعل من بينها تحديد سعر بيع السلعة . فكيف يتم للمنشأة تحديد السعر الذى ستبيع به سلعتها - التى لم تنتجها بعد (وهو ١٠ جنيه فى المثال المتقدم عن نقطة التعادل) ؟

من أهم ماهو متفق عليه فى ذلك أن المنشأة تبدأ فى تحديد التكاليف المتغيرة (المباشرة) التى تتحملها من أجل إنتاج الوحدة الواحدة من السلعة المخطط لانتاجها وهى الخامات المتغيرة (مثل «القماش» الذى يدخل فى تصنيع البدلة فى شركة لإنتاج الملابس الجاهزة) والأجور المتغيرة (مثل أجر «الخياط» الذى يقص أو يخيّط القماش للبدلة ...) والمصروفات الأخرى (كإهلاك الآلة والتى تنتج هذه البدلة وكثير من المحاسبين يعالجون الإهلاك كمصروفات أو تكاليف غير مباشرة، وإن كانت قد تكون غير ذلك.) وكذلك تحدد نصيب كل وحدة من تكاليف الإنتاج غير المباشرة ... إلخ . أى أنه يهم أن تتم التقديرات للوحدة الواحدة خاصة فى الصناعات الثقيلة مثل تكلفة انتاج سيارة واحدة من نوع ما .

ولكى تحدد المنشأة إيراداتها المتوقعة من بيع سلعها فهى تفترض عدة أسعار لبيع «الوحدة» من السلعة قريبة من أسعار السلع المنافسة بالسوق طالما أن هناك سلعاً

منافسة، إلى غير ذلك من الطرق التى تتبعها المنشآت ولايتسع لها المقام هنا فإذا وصلت المنشأة إلى نقطة التعادل أمكنها تحديد الأرباح التى تتوقع جنيها من بيع السلعة - فى ظل ظروف السوق المتاحة والمتوقعة وعوامل أخرى كثيرة تأخذها بعين الاعتبار .

وممكن أن يُطرح فى ذلك عداً من الأسئلة : أ- المتفق عليه أن سعر البيع فى معادلة ق.ب.ص هو سعر تقديرى ولم تبع به المنشأة بعد أى أنه سيصبح سعراً فعلياً عندما تبيع به. ولكن هل يمكن أن يكون هذا السعر فى تلك المعادلة فعلياً أيضاً ؟ ب- وهل يحسب هذا السعر فى المعادلة بنفس طريقة الحساب التى تتبع فى الدراسة التى تتم على السلعة قبل الشروع فى إنتاجها (وفقاً للمثال المذكور فيما تقدم) أم أن هناك طريقة (أو طرق) أخرى سيحسب بها ؟ حـ- وهل ممكن بدلاً من سعر البيع استخدام سعر الإحلال أو سعر المثل ، رغم أن المثل قد لايكون - فى معظم إن لم يكن جميع الأحوال - متطابقاً ١٠٠ ٪ مع الأصل المطلوب تسعيره أو تقييمه ؟ لأن إنتاج سيارة «فيات سيينا» فى مصانع شركة فيات العالمية بإيطاليا مثلاً قد يختلف - ولو فى بعض المواصفات البسيط (كاستخدام نوعية مختلفة من الصماويل» أو من الطلاء أو «المساعدين» أو «صاج الهيكل ...) - عن إنتاجها فى مصانع «سيات» بأسبانيا أو مصانع تركية ... الخ . ولن تكون السيارة المنتجة فى كل مصنع متطابقة تماماً ١٠٠ ٪ . د- وهل من المؤكد أن سعر المثل هذا (إن كان هناك مثل متطابق بالضبط ١٠٠ ٪) يتفق مع إمكانيات وظروف المنشأة المعنية صناعياً ومالياً وبيعياً حتى يمكنها العمل به وهل يمكن اعتبار هذا السعر (**المثل) هو سعر البيع أو بديلاً له ؟ ثم كيف يمكن تحديد سعر بيع لأصل ما دون أن تعرضه المنشأة بالفعل للبيع وتحصل على تأكيدات (مالية غالباً) بإمكانية بيعه بهذا السعر فى حين أنها فى الواقع - بالنسبة للأصل الثابت عادة - لن تبيعه بل تريد فقط معرفة سعر بيعه ؟ (ولنا عودة لكل ذلك فيما بعد)**.

سعر البيع في المعادلة تقديري (وممكن فعلي) .

حدد المعيار الأمريكى ٤٣ ومعيار IAS ٢ المخزون، سعر البيع فى معادلة القيمة البيعية الصافية - وكما جاء فيما تقدم - بأنه سعر بيع تقديرى دون الإشارة إلى أنه قد يكون أيضاً فعلياً .

أما المعيار البريطاني رقم٩ SSAP9 المخزون والعقود طويلة الأجل Stock nd long-term contr.cts فهو يتعامل مع سعر البيع في معادلة القيمة البيعية الصافية (NRV) على أنه أما سعر البيع التقديرى أو سعر البيع الفعلى :

«فالقيمة البيعية الصافية (هى) سعر البيع الفعلى أو التقديرى «صافى بعد الخصم التجارى وقبل خصومات التسوية» ناقص : أ- جميع التكاليف الأخرى للإتمام ب- جميع التكاليف التى تحدث للتسويق والبيع والتوزيع .

Net re.lis.ble v.lue : the .ctu.l or estim.ted selling price "net of tr.de but before settlement discounts" less: .- .ll further costs of completion .nd b. .ll costs to be incurred in m.rketing, selling .nd distributing ، (٧٢) .

ويبدو أن المعيار البريطاني رقم٩ أكثر واقعية وتحديداً – من الأمريكى ومعيار IAS – لأنه يأخذ واقع فعلى في الممارسات العملية لبعض الأنشطة التى يباع فيها المنتج قبل تمام إنتاجه – والذى يستغرق ، عادة ، أكثر من سنة – كما فى بيع العقارات الجارى بنائها (العقود طويلة الأجل) حين يحدد سعر البيع بعقود البيع ويظل عادة دون تغيير (وأحيانا حتى وإن ارتفعت الأسعار) وكما يحدث أيضاً فى العمل بمفهوم JIT. وسعر البيع هذا رغم أن المنشأة البائعة لم تحصل عليه بالكامل بعد – بسبب عدم إكتمال العقار – إلا أنه سعر بيع فعلى وليس تقديرى فعند توقيع العقد تحول إلى سعر بيع فعلى وليس سعراً تقديرياً .

تكاليف التسويق والبيع والتوزيع مخصومه

وقد كان المعيار البريطانى٩ (SSAP9) عن القيمة البيعية الصافية أكثر وضوحا أيضاً عما جاء فى المعيارين الأمريكى ومعيار IAS رقم ٢ ليس فقط فى مسألة سعر البيع (وإنه قد يكون فعلياً وليس تقديراً فقط) وإنما أيضاً فى مسألة التكاليف المخصومة من سعر البيع ، إذا أنها لاتقتصر فقط على تكاليف البيع (كما جاء فى المعيارين الأخرين الأمريكى ومعيار IAS رقم٢) وإنما تشمل أيضاً تكاليف التسويق والتوزيع (وفى هذين النوعين اختلاف ما عن تكاليف البيع) . وتحديد التكاليف المخصومة المرتبطة بالبيع إلى أنواع ثلاث يعنى أن المعيار البريطانى أكثر تحديداً لما يجب خصمه من سعر البيع (ولنا عودة لتلك النقطة) .

معهد المحاسبين الأسكتلندي، وق . ب . ص

تقوم لجنة الأبحاث بمعهد المحاسبين القانونيين باسكتلندا Institute of Chr-tered Accountnts of Scoltlnd Reserch Committee بصفة مستمرة بأعمال «مسح» للمسائل أو المشكلات الرئيسية key issues وفيها مايتعلق بالقيمة البيعية الصافية باعتبارها الأساس الرئيسى للقوائم المالية . وقد ذكرت اللجنة : «المجادلات ضد مفهوم ق. ب. ص ، خاصة نقص البيانات عن القيمة البيعية الصافية لأصول عديدة فى معظم الأحوال ، هى (مجادلات) قوية والاحتمال المرجح أن تكون قائمة الدخل مضللة ..»

The income sttement is likely to be miseleding

ورغم انتقادات اللجنة (ق. ب. ص) فإنها ومع ذلك تفضلها على تكلفة[٧٣] الإحلال باعتبارها أساس لإظهار قيم الأصول «وبصفة أساسية لأنها (ق. ب. ص) تعتمد على القيمة فى حين أن تكلفة الإحلال تعتمد على التكلفة .. والقيمة أهم من التكلفة فى تقييم الثروة المالية» .

The income sttement is likely vlue-bsed wheres replcement cost is cost-bsed. nd ... vlue rther thn cost is importnt in ssesing finncil welth « [٧٤] .

إذاً فإن لجنة الأبحاث بمعهد المحاسبين الاسكتلندى للمحاسبين ترى أنه رغم أن الاعتراضات على استخدام القيمة البيعية الصافية اعتراضات قوية إلا أنها أفضل من تكلفة الإحلال لأن الأخيرة تعتمد على التكلفة فى حين أن الأولى تعتمد على القيمة التى هى فى رأى اللجنة أهم عند تقييم الأصول أو الممتلكات أو الثروة المالية من استخدام التكلفة .

٥-٢-٥ سعر البيع الصافي

٥-٢-٥-١ تعريف

يقترب معنى هذا المصطلح من معنى المصطلح السابق (القيمة البيعية الصافية) لأن أى منهما يعنى سعر بيع أصل ، منقوصاً منه مبلغ تكلفة ما . كما أنه لكل مصطلح من المصطلحين وظيفة هامة وهى إيجاد قيمة أو تقييم للأصل فى منشأة ما .

معيار IAS ٣٦

ورد فى معيار IAS ٣٦ إنخفاض قيمة الأصول Impirment of Assets تعريف لسعر البيع الصافى net selling price بأنه :

«القيمة التى يمكن الحصول عليها من بيع أصل فى معاملة حرة بين طرفين لديهما معلومات وراغبين ، منقوصاً بتكاليف البيع -is the .mount obt.in.ble from the s.le of .n .s set in .n .rm's length tr.ns.ction between knowledge.ble, willing p.rties, less the costs of dispos.l» (المعروف أن مصطلح dispos.l يعنى أيضاً التخلص من الأصل - وفقاً كما سيجىء)كما أن مصطلح p.rties ممكن أن يعنى أيضاً أطراف . ويلاحظ أن تلك القيمة ممكن (أو قد) يتم الحصول عليها أى أنها لم تحدث بعد .

أصول لايسري عليها IAS ٣٦

يغطى هذا المعيار IAS - وكما جاء به- جميع الأصول .ll .ssets التى تنخفض قيمتها بما يترتب عليه حدوث خسارة انخفاض القيمة (الأصل) -.n imp.ir ment loss ويعرف هذا المعيار IAS خسارة انخفاض قيمة أصل ما بأنها :

«القيمة التى تتجاوز بها القيمة الدفترية لأصل قيمته الممكن استردادها is the .mount by which the c.rrying .mount of .n .sset exceeds its recover.ble .mount» [٧٥] .

ورغم أن هذه الفقرة السابقة عن خسارة انخفاض قيمة أصل ما قد لاتبدو مرتبطة مباشرة بتعريف سعر البيع الصافى إلا أن لها أهمية فى ذلك التعريف لأنها تبين المقصود «بانخفاض القيمة» والأصول التى تنخفض قيمتها وبالتالى تقارن مع قيمتها الدفترية وفيما إذا وجدت خسارة من عدمه ، وطالما أن المعيار IAS ٣٦ موضوعة هذا الانخفاض فإن الأصل الوارد فى تعريف سعر البيع الصافى قد يكون مقصوداً به فقط الأصل الذى قد تنخفض قيمته أى عادة دون الأراضى .

وقد حدد المعيار IAS ٣٦ أصولاً بذاتها واستبعدها من تطبيق متطلباته عليها :

«لايغطى المعيار IAS ٣٦ الانخفاض فى قيمة المخزون (وفى) أرصدة (حسابات) الضرائب المؤجلة (وفى) الأصول التى تنشأ من عقود البناء والتشييد (وفى) الأصول التى تنشأ من معاشات العاملين أو (فى) معظم الأصول المالية -IAS 36 does not cover imp.irment of inventories, deffered t.x .ssets, .ssets .rising from construction contr.cts, .ssets .rising from employee benefits or most fin.nci.l .ssets» [٧٦] .

وعلى ذلك فإن متطلبات المعيار IAS ٣٦ لاتسرى على المخزون وحسابات الضرائب المؤجلة وباقى ماذكر من أصول .. وهو اتجاه عام فى معايير IAS طالما أنه يحكم هذه الأصول معايير مستقلة بها فالمخزون يغطيه المعيار رقم ٢ IAS ،

والأصول المالية يغطيها المعيار IAS ٣٢ (وأيضاً معيار IAS ٣٩) ومعاشات العاملين يغطيها المعيار IAS ١٩ .

مصطلح أصل في التعريف ، عام

وتثار هنا مسألة هامة ، هل مصطلح «أصل» الوارد فى تعريف سعر البيع الصافى- (بيع أصل) وطالما أن ذلك ضمن المعيار IAS ٣٦ - لاينصرف ، وكما أشرنا ، إلا فقط إلى الأصل الذى تنخفض قيمته ولم يرد بالمعيار IAS أنه لايغطيه (أى لايسرى مثلا على المخزون ومعظم الأصول المالية) ؟

وبكلمات أخرى هل يمكن القول إذاً أن تعريف سعر البيع الصافى لأصل ما - الوارد بالمعيار IAS ٣٦- لاينطبق على المخزون ومعظم الأصول المالية ؟ على اعتبار أن متطلبات المعيار IAS ٣٦ تسرى فقط على الأصول التى تنخفض قيمتها ، ولاتسرى على المخزون والأصول التى تنظم التعامل معها معايير خاصة بها ، رغم أنه من الصعب القول أن تعريف سعر البيع الصافى فى المعيار IAS ٣٦ لايسرى على الأراضى أو حتى على المخزون لأن هذا التعريف يميل إلى كونه تعريفاً عاماً وليس مجرداً على أصول بعينها وإلا لذكر المعيار IAS ٣٦ ذلك صراحة؟ .

والملاحظ أن تعريف سعر البيع الصافى لم يحدد فيما إذا كان سعر البيع هذا - بالمعادلة - هو سعر بيع تقديرى أم فعلى وكيفية الحصول عليه .

ويتبين من هذا التعريف السابق أن سعر البيع يتحدد عندما تتوفر عناصر معينة تشابه تلك التى تتوفر للقيمة العادلة (وأيضاً القيمة السوقية) : معاملة حرة/طرفان راغبان/لديهما معلومات (عن السوق والسلعة ...) أى أن سعر البيع الصافى يساوى مبلغ القيمة السوقية مطروحاً منه تكاليف البيع (وقد بينت بعض المعايير أن القيمة السوقية هى سعر البيع أو أحسن سعر بيع) .

ويختلف سعر البيع الصافى عن القيمة البيعية الصافية فى تكاليف الإتمام - التى تتعلق عادة بإتمام أو استكمال أصل غير جاهز للبيع أو للاستخدام - حيث تخصم من سعر البيع فى القيمة الثانية وليس فى تحديد سعر البيع الصافى :

سعر البيع الصافى = سعر البيع - تكاليف البيع ولكن :

ق. ب. ص = سعر البيع - (تكاليف البيع ـ تكاليف الإتمام) .

٥-٢-٦ القيمة الممكن استردادها

٥-٢-٦-١ تعريف

يلاحظ أن مصطلح recoverble يعنى مايمكن استرداده . وقد يكون لفظ «الإمكانية أكثر وضوحاً أحياناً من «القابلية» . وكان من الضرورى التعرض هنا إلى مصطلح القيمة الممكن استردادها أو القابلة للاسترداد recoverble mount لأن سعر البيع الصافى - السابق مناقشته - يدخل فى تعريف القيمة الممكن استردادها أى المبالغ التى قد تحصل عليها المنشأة من بيع أو استخدام أصل ما (واستخدام أصل كأصل متداول مثل خامة يؤدى عادة إلى إنتاج يباع على أن يتم تحصيل قيمته) كما أن هذا المصطلح (مصطلح القيمة الممكن استردادها) يدخل هو الأخر فى تعريف خسارة انخفاض الأصول. وسيتم هنا تناول القيمة التى يمكن استردادها بصفة عامة (أى سواء عن أصل ثابت أو متداول) .

ولقد سبقت الإشارة - عند تناول تحديد سعر بيع سلعة ما قبل بدء إنتاجها - إلى أن سعر البيع عند مستوى «إنتاج مباع» معين يغطى كافة تكاليف المنشأة ويحقق ربحاً ، ممكن - وفقاً لظروف معينة - التحكم فيه . فالمعادلة تشتمل حينئذ على عدد من العناصر جميعها تقديرية .

سعر بيع عند مستوى «إنتاج مباع» معين =

إجمالى التكاليف (متغيرة ـ ثابتة) + معدل ربح

فأى تلك المبالغ (تكاليف متغيرة + ثابتة + معدل ربح) عندما تبيع المنشأة (أو تستخدم) أصل ما ممكن أن تستردها أم أن الاسترداد يشمل الجميع ؟

ويلاحظ أن مصطلح ما يمكن استرداده من بيع أو استخدام أصل يعنى بيع أصل متداول سلعة (وقبلها استخدام خامة) أو استخدام أصل ثابت فى عمليات المنشأة. فهذا الاستخدام الأخير وكما أشرنا يؤدى فى النهاية إلى إنتاج تام يباع وهو بهذا المعنى يترتب عليه - طالما يتم بيعه - تدفقات نقدية تتمثل أيضاً فى استرداده .

المعيار الأمريكي ٨٩

عرف المعيار الأمريكى ٨٩ (SFAS 89) عن «التقرير المالى والتغيير فى الأسعار Fin.ncil Reporting .nd Ch.nging Prices» – الصادر فى ديسمبر ١٩٨٦ – القيمة الممكن استردادها (أو القابلة للاسترداد) بأنها :

«ما تساويه حالياً من قيمة صافية للنقدية المتوقع إمكانية استردادها من استخدام أو بيع الأصل Current worth of net .mount of c.sh expected to be recover.ble from the use or s.le of .n .sset» . (٧٧)

وقد بينا فى عجاله المقصود من البيع والاستخدام. ونضيف أن البيع قد يكون مقصوداً به فى المعادلة ، بيع أصل باعتبار أن ذلك عملاً متكرراً (كما فى بيع الأصل المتداول : سلعة استهلاكية أو رأسمالية أو غيرهما) وأن الاستخدام يتم لخامة ثم تنتج كسلعة ولكن الاستخدام يطلق عادة على أصل ثابت إلا أن ذلك قد لايمنع أن عملية البيع تتم أيضاً لأصل الثابت – ليس فى نهاية عمره المفيد ، كخردة فقط – بل أثناء استخدامه وبالتالى تدخل قيمة هذا البيع فى حساب القيمة الممكن استردادها . غير أن ذلك قد يحدث فى ظروف معينة (مثل تغيير خط الإنتاج) لأن الأصل الثابت يشترى عادة لكى تستفيد منه المنشأة لعدة سنوات ولاتشتريه – طالما أن الغرض استخدامها له (كآلة فى منشأة صناعية) – لإعادة بيعه (ولنا عودة لهذه النقطة) .

ويبدو وأن «أو» الواردة فى التعريف يقصد بها الجمع أكثر من المفرد (استخدام وبيع) لأن فى حالتى الأصل المتداول والثابت يحدث عادة استخدام وبيع معاً وكل منهما يحقق تدفقات نقدية .

معيار IAS ٣٦

"تعريف المعيار IAS ٣٦ القيمة الممكن استردادها من الأصل بأنها :

قيمة سعر البيع الصافى لأصل وقيمته المستمر استخدامها أيهما أكبر the higher of .n .s-set's net selling price .nd it's v.lue in use» . (٧٨)

ويتفق هذا التعريف مع التعريف الأمريكى وإن كان الأخير أكثر تحديداً إذ أشار مباشرة بأن القيمة الممكن استردادها هى القيمة الصافية للنقدية (الممكن استردادها) .

وفى المقابل يشير تعريف IAS إلى سعر البيع الصافى ولايؤكد على النقدية المتوقع تحصيلها رغم أنها «بيت القصيد» . ورغم أن المقصود من سعر البيع الصافى هو السعر الذى تحصل عليه المنشأة (من عملية البيع) ومتوقع أن تحصله إلا أن ترك المصطلح دون ربطه بالقيمة النقدية الممكن استردادها قد يسمح بأن تكون عملية البيع أجله وقد يتعثر العميل فى السداد وبالتالى لايصبح سعر البيع محصلاً بكامله أو محصلا مطلقاً ويكون هناك جزء كخسارة .

فإسترداد القيمة يعنى وبصفة عامة : حدوث تدفقات نقدية للمنشأة من أصل ما كنتيجة لتحصيل المنشأة تكاليف سلعة مباعة وتحصيل الربح عليها (طالما كان سعر البيع الصافى يغطيهما : التكلفة والربح) .

٥-٢-٦-٢ المقارنة بين البيع والاستخدام

تتلخص تلك الفكرة فى أن المنشأة تفاضل بين بيع الأصل (الثابت) الآن وبين استخدامه وبالتالى فإنه يتم حساب القيمة الأكبر من القيمتين التقديريتين (قيمة البيع والقيمة من الاستخدام) لتصبح هى القيمة الممكن استردادها .

٥-٢-٦-٣ القيمة الأكبر قد لاتتفق والحيطة

ورغم أن القيمة الأكبر هى الأكثر منفعة للمنشأة إلا أن القيمة الأصغر قد تكون أقرب منها لتطبيق مبدأ الحيطة والحذر . فالقيمتان تقديريتان مما يدخلهما فى زمرة الأمور غير المؤكدة ويخضعهما بالتالى للاحتمالات وتظل مسألة التحصيل (للقيم التى تم تقديرها) على أحسن تقدير مهما كان مرجحا ، غير مؤكده ١٠٠ ٪ فالترجيح ليس معناه التحصيل الفعلى . هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن المفهوم من مبدأ الحيطة والحذر أن الحدث الذى فى صالح المنشأة حتى إن كان مؤكداً ١٠٠ ٪ (مثل تقييم المخزون بسعر يزيد عن التكلفة) لايؤخذ فى الحسبان (بعكس الحال وكما أشرنا للأعباء أو التكاليف المتوقعة فهى إن كانت مرجحة بنسبة ٨٠ ٪ فقط مثلا فإنها تؤخذ فى الحسبان ويتم تأثير حسابات النتيجة بها) .

٥-٢-٦-٤ البيع في الحالتين

إذا أخذنا المفهوم التقليدى أو المنطقى لعملية الاسترداد – وفقاً لما أشرنا إليه – نجد أن تلك العملية تشتمل ، عادة ، على إمكانية الحصول على التكاليف المنصرفة وإمكانية الحصول على أرباح (كما فى بيع منشأة تجارية لسلعتها) وذلك عند مستويات إنتاج مباع معينة. . وبتطبيق ذلك على هذا المصطلح (القيمة الممكن استردادها) نجد أن تلك القيمة تتحقق فى حالة الأصل الثابت كما أشرنا من عمليتين معاً (وليس فقط من أحداهما كما قد يفهم مما ورد فى المعيارين السابقين) : الاستخدام «و» البيع . فالمنشأة تستخدم الأصل الثابت وكما أشرنا وتحصل منه على منافع اقتصادية ثم تبيعه فى نهاية عمره المفيد فتحصل أيضاً على تدفقات نقدية منه. ولقد تم تسمية التدفقات النقدية من البيع والاستخدام معاً بالقيمة المستمر استخدامها (سيتم تناولها حالاً) .

وقد يبدو وأن البيع فى المصطلح الأول الاسترداد قد يختلف عن البيع فى المصطلح الثانى المستمر استخدامها. لأن البيع فى عملية الاسترداد يميل فى أحوال كثيرة إلى أن يكون مقصوداً منه بيع أصل متداول كنشاط رئيسى لمنشأة تجارية وهو البديل (فى «أو») لاستخدام أصل (ثابت) فى منشأة تجارية أو صناعية (كالسيارات مثلاً) . أما البيع غير المستمر أو البيع فى نهاية عمر الأصل (الثابت عادة) فهو البيع فى الجزء الثانى من التعريف الأمريكى .

المعايير المصرية

أوردنا أن مشروع معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ كان يتضمن تعريفاً للمبلغ القابل للاسترداد وقد أسماه خسائر ناتجة عن إنخفاض فى القيمة ولكن المعيار ١٠ المعدل صدر دونه (لاحظ أن معيار ١٠ المعدل مقابل معيار IAS ١٦ وليس معيار IAS ٣٦ وهذا الأخير هو الذى ورد به تعريف المبلغ الممكن استرداده أو القيمة الممكن استردادها) ولم تتناول المعايير المصرية (والقرار ٢٠٤) مصطلح القيمة الممكن استردادها .

٥-٢-٧ القيمة المستمر استخدامها

٥-٢-٧-١ تعريف معيار IAS ٣٦

أورد المعيار IAS ٣٦ مصطلحاً جديداً على المحاسبة فى بعض الدول ، وهو

مصطلح القيمة المستمر استخدامها v.lue in use واختيارنا لهذا المسمى باللغة العربية قد يكون أقرب للمعنى (باللغة الإنجليزية) عن استخدام مصطلح القيمة المستخدمة لأن الاستخدام قد يعنى استمرار استخدام الأصل (مثل آلة) كما قد يعنى فناء وانتهاء الأصل كاستخدام الخامة «شيكولاته فى إنتاج الحلوى» أى أصل قد استخدم. واستمرار الاستخدام هو المقصود من تعريف المعيار IAS ٣٦ .

فقد عرف المعيار IAS ٣٦ مصطلح القيمة المستمر استخدامها بأنه :

«القيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية المستقبلة المتوقع أن تنشأ من الاستخدام المستمر لأصل ما والقيمة الحالية من بيعة فى نهاية عمره المفيد is the present value of estimated future cash flows excepected to arise from the continuing use of an asset and from its disposal at the end of its useful life » (٧٩) .

أى أن القيمة المستمر استخدامها لأصل ما =

القيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية المستقبلة من الأصل +

القيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية المستقبلة من بيع (أو التخلص من) هذا الأصل فى نهاية عمره المفيد .

وحسنا فعل المعيار IAS ٣٦ من اعتبار القيمة المستمر استخدامها قيمة حالية لتدفقات نقدية (كما فعل المعيار الأمريكى ٨٩ للقيمة الممكن استردادها) .

٥-٢-٨ القيمة الحالية

٥-٢-٨-١ تعريف

ورد هذا المصطلح فى تعريف مصطلح القيمة المستمر استخدامها . وقد يعتقد البعض أن المقصود بالقيمة الحالية current / present v.lue لأصل ما هو فقط سعر بيعه أو ق. ب ص . الآن أو حالياً وإنما هناك مفاهيم واستخدامات إضافة إلى ذلك للقيمة الحالية .

المعيار الأمريكي رقم٧ (SFAC 7)

يبين المعيار الأمريكى رقم٧ (SFAC 7) السابق الإشارة إليه ، أن : هدف القيمة الحالية فى مقياس محاسبى هو السيطرة ، إلى أقصى حد ممكن ،على الاختلافات الاقتصادية (التى تظهر) بين مجموعات من تقديرات التدفقات النقدية objective of peresent value in an accounting

measurement is to capture, to the extend possible, the economic difference between
sets of estimated cash flows ».

ويلاحظ أن مصطلح c.pture يعنى أيضاً وقف أو تحجيم (أو القبض على) .

وقد ورد في شرح المعيار أنه :

« بدون القيمة الحالية فإن تدفق نقدى بمبلغ ٣٠٠٠ دولار سيحدث غداً وتدفق نقدى بمبلغ ٣٠٠٠ دولار كتدفق نقدى سيحدث بعد ١٥سنة يبدو أنهما متساويان . ويجب أن يتضمن مقياس القيمة الحالية بالضرورة ... العناصر التالية : أ- تقدير للتدفقات النقدية المستقبلة ،أو فى الحالات الأكثر تعقيداً ، (تقديرات) لسلسلة من التدفقات النقدية فى توقيتات مختلفة، ب- التوقعات عن احتمالات(٢) وجود اختلافات فى مبلغ أو توقيت هذه التدفقات جـ- الوقت وقيمة النقود ، الذى يعاد عرضه بادخال عليه معدل فائدة خالى من المخاطرة د- تكلفة تحمل عوامل عدم التأكيد التى ترتبط بالأصل أو بالالتزام هـ- وعوامل أخرى ، أحياناً ، غير معروفة وتشمل عدم السيولة وعدم انضباط (مساوىء) السوق without present value, a $3.000 cash flow due tomorrow and a $3.000 cash flow due in 15 years appear the same A present value measurement ... would necessarily include the following elements : a- An estimate of the future cash flow or in more complex cases, series of future cash flows at different times" b- Expectations about possible variations in the amount or timing of those cash flows. c- The time value, represented by the risk-free rate of interest. d- The price for bearing the uncertainty factors inherent in the asset or liability. e- Other sometimes unidentifiable factors including illiquidity and market imperfections » (٨٠) .

يبين المعيار الأمريكى رقم٧ (SFAC 7) أن مصطلح القيمة الحالية ينبنى على:

أ- تقديرات التدفقات النقدية المستقبلة (للمنشأة) .

ب- ربط كل تقدير بتوقيت متوقع وبمبلغ متوقع .

جـ- معدل الفائدة عند حساب الوقت وقيمة النقود لايتضمن أية مخاطرة .

د- ضرورة حساب تكلفة الأمور غير المؤكدة وأية عوامل أخرى مثل عدم السيولة ومساوىء السوق .

هـ- ضرورة توقع احتمال(٢) اختلاف تقديرات المبالغ والتوقيتات والمحاسبة على ذلك بالطبع .

ولعل من أهم العناصر التى وردت فى شرح هذا المعيار توقع اختلاف المبالغ والتوقيتات لأنها تقديرية وتتأثر بالظروف المستقبلة واحتمالات(٢) هى احتمالات متوسطة وليست مرجحة أو بعيدة التحقق - وفقاً لقائمة الترجمة) .

ومن المفهوم أن التدفقات النقدية التقديرية هذه تمثل تدفقات نقدية صافية (تدفقات للداخل مطروحا منها للخارج) للمنشأة .

والمعروف أنه يتم إعداد جدول يتضمن التدفق النقدى التقديرى فى أكثر من توقيت فى المستقبل (المبلغ المتوقع فى سنة ٢٠١٠ .. كذا) ثم يتم إعمال معدل فائدة (خالى من المخاطر) يؤدى إلى خفض المبلغ المتوقع سنة ٢٠١٠ إلى القيمة الحالية (سنة ٢٠٠٣ مثلاً) إذاً معدل التخفيض هذا discount r.te - أو كما يطلق عليه المجمع العربى للمحاسبين القانونيين معدل الخصم - يترتب عليه أن تظهر القيمة النقدية المستقبلة (المتوقعة) «كقيمة حالية» للسنة التى يتم هذا التخفيض لها وهى هنا سنة ٢٠٠٣ .

ولم يشر «لويس ويندريل» فى تناولهما للقيمة الحالية إلى تحديد قيم تقديرية مستقبلة وتحديد معدل فائدة لكى يتم به تخفيض تلك القيم وصولاً إلى القيمة الحالية وإنما أشارا إلى ماجاء بالمعيار الأمريكى ٤٣ (ARB43) عن أن سعر السوق هو تكلفة الإحلال مع بعض التحفظات وذكرا أن القيمة الحالية تحسب إما على أساس تكلفة الإحلال أو القيمة البيعية الصافية .

«... إذا كنا سنستخدم القيم الحالية فإنه ... لايكون أمامنا إلا الاختيار بين مدخلين : تكلفة الإحلال والقيمة البيعية الصافية ... if we are to use current values. left with the choice be- tween the replacement cost and the net realisable value approaches » (٨١) .

ويقول «كيسو وويجانت» «أن القيمة الحالية هى القيمة فى تاريخ مبكر «غالباً الآن» عن مبلغ مستقبلى يتم تخفيضه بفائدة تراكمية (مركبة) : أ- القيمة الحالية لـ ١ «أو القيمة الحالية لمبلغ أحادى» القيمة الحالية لـ ١ دولار «أو مبلغ ما» يستحق بعد فترة «ن» أن يتم تخفيضه باستخدام فائدة تراكمية «جدول ٦-٢» ب- القيمة الحالية لقسط سنوى ... هى المبلغ الذى عندما يستثمر بمعدل فائدة تراكمى يسمح سلسلة من المسحوبات المتساوية على فترات منتظمة ...

Present value. The value at an earlier date "usually now" of a given future sum discounted at compound interest a- Present value of 1 "or present value of a single sum". The present value "worth" of $ 1.00 "or a given sum" due n periods discount-

ed at compound interest “Table 6-2" b- Present value of an annuity: ... is the sum when invested at compound interest that will permit a series of equal withdrawals at regular intervals [٨٢] .

ويلاحظ أن حرف ن (n) الذى يسبق لفظ فترة يعنى عدد ما (عدد مجهول) من الفترات. وقد أعد «كيسو وويجاينت» - وفعل ذلك أيضاً محاسبون أخرون - عند التعرض للقيمة الحالية ولتأثير الزمن وقيمة النقود - عدداً من الجداول كأمثلة يمكن استخدامها تبين مقدار المعدلات التراكمية ومعدلات التخفيض (أو الخصم) أى معدلات تزيد من القيمة المعنية وأخرى تخفضها بعد فترات أو سنوات معينة (بدءً من سنة واحدة وحتى ٢٠ أو ٣٠ سنة) [٨٣].

جدول بمبالغ في فترات علي أساس نسب (تراكمية أو تخفيض)

يتضمن الجدول الذى يعده المحاسب مقادير مختلفة لمعدل واحد بعد انقضاء فترة ما : سنة ثم سنتين وهكذا ان كان مطلوبا إلى مايزيد على ١٠٠ سنة كما فى الأنشطة النووية . على أساس أنه باستخدام معدل تراكمى ٢ ٪ مثلاً يصبح مبلغ ١ جنيه بعد ١٥سنة .. كذا . ويوضع معدل ٢ ٪ بعد أول سنة فى صورة واحد صحيح وعلامة عشرية (أى ١,٠٢) . أما إذا استخدم معدل تخفيض أو خصم فإن نسبة ٢ ٪ تدرج بالعلامة العشرية ٠,٩٨ (أى ١٠٠-٢) .. ويعد جدولين الأول يتضمن استخدام المعدل التراكمى (أى بمعرفة قيمة هذا المبلغ بعد سنة أو سنتين باستخدام ذلك المعدل) والجدول الثانى متضمناً استخدام معدل التخفيض أو الخصم أى لمعرفة القيمة الحالية لمبلغ ما سيدفع أو يحصل بعد سنة أو أكثر) . فمثلاً إذا استثمر تامر مبلغ ما لمدة سنة بمعدل ٢ ٪ فإن مقدار معدل الـ٢ ٪ بعد هذه السنة يصبح ١,٠٢٠٠ (١+٢ ٪ من الـ١) . والعكس صحيح إذا كان من المتوقع أن يكون لدى تامر مبلغ ما بعد سنة ، فإنه لتحديد القيمة الحالية (الآن) لهذا المبلغ على أساس استخدام ذات المعدل فإن مقدار هذا المعدل (٢ ٪) يخفض هذا المبلغ ويرجعه سنه ويصبح المعدل ٠,٩٨٣٠ (١-٢ ٪ من الـ١) . وفى الحالتين فإن المعدل محسوب على أساس عدد السنوات الذى سيتثمر فيها المبلغ أو المطلوب إرجاعها إلى قيمة المبلغ الحالى (وعدد السنوات فى هذا المثال هى سنة واحدة) ويلاحظ أن التقريب ممكن أن يتم إلى أكثر من ٣ أو أربعة أرقام بعد العلامة العشرية .

مثال :

إذا كان لدى المنشأة س مبلغ مليون جنيه مصرى سيتم استثمارها فى ٢٠٠١/١/١ بمعدل ٣٪ لمدة سنة فإن :

المعدل التراكمي (المركب) والقيمة المختصة

* الفائدة : مليون جنيه × ٣/١٠٠ = ٣٠٠٠٠ جنيه

* المبلغ وفائدته = ١٠٣٠٠٠٠ جنيه (مليون جنيه + ٣٠ ألف جنيه)

أى أن المبلغ بعد سنة بمعدل ٣٪ = مليون جنيه × ١,٠٣ = ١٠٣٠٠٠٠ جنيه (دون حساب ضرائب أو خلافه) .

معدل التخفيض (والتراكمي) والقيمة المختصة.

* إذا توقعت المنشأة س أنها ستدفع مبلغ مليون جنيه مصرى بعد سنة فى ٢٠٠٤/١/١ ورغبت فى معرفة قيمته الحالية (٢٠٠٣/١/١) للمفاضلة بين الدفع الآن أو الدفع بعد سنة فإستخدمت معدل تخفيض (خصم) يوازى أسعار الفائدة المعقولة بالسوق ولنفترض أنه فقط ٣٪ (أى أن نسبة أو معدل التخفيض هذا بحسابه عن سنة يبلغ ٠,٩٧١ تقريباً ، حيث يخفض الواحد الصحيح بمقدار رقم النسبة ٠,٠٣ تقريباً أى ١ - ٠,٠٣ = ٠,٩٧٠ وهذا المعدل ٣٪ قياساً على معدلات البنوك فى الدول الأجنبية يعتبر مرتفعاً) .

ولحساب القيمة الحالية (٢٠٠٣/١/١) لمبلغ مليون جنيه الذى سيدفع فى ٢٠٠٤/١/١ = مليون جنيه × ٠,٩٧١ = ٩٧١٠٠٠جنيه

* والعكس صحيح إذا ما أريد معرفة قيمة ٩٧١٠٠٠جنيه (أى قيمة أو مبلغ النقود) أى لمبلغ مفرد single sum بعد سنة فى ٢٠٠٤/١/١ باستخدام ذات المعدل ٣٪ (إذا هنا نضيف على الواحد الصحيح مقدار رقم النسبة فيصبح ١,٠٣) .

وبالتالى فإن هذا المبلغ بعد سنة (فى ٢٠٠٤/١/١) = ٩٧١٠٠٠جنيه × ١,٠٣ = ١٠٠٠١٣٠جنيه (أى حوالى المليون جنيه أى رجعنا إلى المبلغ الأصلى تقريباً ، وهو المطلوب معرفته) .

* إذاً لمعرفة قيمة مبلغ ١٠٠٠جنيه إذا استثمر لمدة ٣سنوات بمعدل فائدة (تراكمية) ثابتة ٣٪ نجد أن المبلغ فى نهاية السنوات الثلاث يبلغ = ١٠٠٠جنيه × ١,٠٩٢ = ١٠٩٢جنيه .

جدول رقم...... (لمبلغ مفرد) فائدة تراكمية			
		النسبة	
السنة	٢٪	٢/٥٪	٣٪
١	١,٠٢	١,٠٢٥	١,٠٣٠
٢	١,٠٤	١,٠٥٠	١,٠٦٠
٣	١,٠٦١	١,٠٧٧	١,٠٩٢

جدول رقم....... فائدة تخفيض أو خصم			
		النسبة	
السنة	٢٪	٢/٥٪	٣٪
١	٠,٩٨٠	٠,٩٧٦	٠,٩٧١
٢	٠,٩٦١	٠,٩٥٢	٠,٩٤٣
٣	٠,٩٤٢	٠,٩٢٩	٠,٩١٥

* وإذا أردنا حساب القيمة الحالية لمبلغ الـ ١٠٩٢ أى إرجاعه (تخفيضه) إلى ٣سنوات بنفس الفائدة ٣٪ فإن القيمة الحالية (لمبلغ ١٠٩٢جنيه) = ١٠٩٢ × ٠,٩١٥ = ٩٩٩,٢ جنيهاً (أى حوالى ١٠٠٠جنيه الأصلية) .

* ويلاحظ على الجدولين وكما معلوم وأشرنا إليه أنه كلما زادت الكسور العشرية (قد تصل إلى ٥ أرقام وليس ٤ فقط) بدلاً من التقريب إلى ٣ أرقام كلما كان الناتج أكثر دقة .

* ويمكن تضمين الجدولين نسباً كثيرة (حتى ١٥٪ أو ٢٠٪ ...) وكذا عدد سنوات أكثر حسب متطلبات الدراسة .

إذاً فالأرقام التى تمثل واحد صحيح أو أكثر بالجدول وتلك التى تمثل أقل من واحد هى إما معدلات متضمنة الزيادة الاستثمارية أو التخفيض عليها على التوالى ، وهى التى تستخدم مباشرة (بضربها حسب الأحوال فى الرقم المختص بالجدول) لاستخراج قيمة مستقبلة أو حالية حسب الأحوال مع الأخذ فى الاعتبار عدد السنوات المختصة .

٥-٢-٨-٢ الزمن وقيمة النقود

يعتبر مصطلح الزمن (الوقت) وقيمة النقود (المال) time v.lue of money- وهو أحد عناصر مصطلح القيمة الحالية وفقاً لما تقدم - من المصطلحات المحاسبية الهامة التى يستلزم أن يراعيها المحاسب وهو يحاول التوصل إلى القيمة الحالية لمبلغ فى المستقبل سيدفع أو يحصل باتباع طريقة التخفيض (أو الخصم) أو العكس . ويهم تناول هذا المصطلح مع القيمة الحالية لارتباطه بها . وسيتم هذا التناول فقط من زاوية تخفيض (أو إرجاع) مبلغ مفرد single sum ممكن تحصيله أو دفعه بعد سنوات إلى

قيمته الحالية . كما سيتم عرض – لغرض التوضيح – نبذه عن حساب الفائدة التراكمية أو المركبة .

الفكرة الأساسية : الاستثمار الأمثل للأموال

ومن المعروف أنه بمرور الزمن – فى الظروف الطبيعية – يأمل المستثمر ، وكما أشرنا زيادة (وربحية) على استثماراته ، الموظفة فى مشروعات أو أعمال طالما أن تلك الاستثمارات ناجحة تحقق فى الظروف العادية الأرباح المستهدفة . فإذا اشترى كريم فى ٢٠٠٢/١/١ سهماً من أسهم منشأة ناجحة ، بمبلغ ١٠٠٠جنيه ، فإنه يتوقع أن يبلغ استثماره فى أول يناير ٢٠٠٣ ١١٠٠جنيه على الأقل على أساس أن مقدار العائد هو ١٠٪ (دون حساب الضرائب) .

إذاً الـ١٠٠٠جنيه فى ٢٠٠٢/١/١ أصبحت ١١٠٠جنيه فى ٢٠٠٣/١/١ . وهكذا ففى ظل الظروف العادية وثباتها ومكاسب المنشآت المنتظمة ، فإنه كلما مر الزمن على مبلغ مستثمر استثماراً جيداً كلما زاد حجمه – بغض النظر عن قوته الشرائية . (يلاحظ أن مفاضلة الشخص أو الجهة شراء أسهم أو عمل وديعة بالبنك عملية يطلق عليها ، كثيراً ، فى المحاسبة الأجنبية استثمارا investment وليس إدخاراً (s.ving) .

وتجدر الإشارة إلى أن مفهوم الزمن وقيمة النقود يرتبط فى رأى البعض بمعالجة أثار التضخم وانخفاض القوة الشرائية للنقود (فمبلغ ١٨٠٠جنيه يكفى فى ٢٠٠١/٢/١٢ لشراء ثلاجة ما ولكن فى ٢٠٠٢/١٠/١٦ إرتفعت الأسعار فأصبح مبلغ ٢٠٠٠جنيه لايكفى لشراء ذات الثلاجة) .

ويرى أخرون – وكما سيجىء – أن هذا المصطلح يرتبط فقط بمدى استثمار مبلغ ما والمفاضلة بين استثماره اليوم أو غداً أو المفاضلة بين سداد دين اليوم أو بعد فترة وهكذا ...

وقد يسأل شخص ما مدين بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه هل يسدد هذا الدين الآن (٢٠٠١/٣/٢٧) أم يؤجل إلى ٢٠٠٦/٣/٢٧ ويستثمر هذا المبلغ هذه السنوات الخمسة؟ من عوامل الدراسة ، الفائدة . فهو إن سدد دينه الآن تخلص من فائدة حوالى ٦٠ ألف جنيه فى المدة كلها (ان كانت الفائدة المركبة حوالى ١١٪ وظلت ثابتة . ولكن إذا أمكنه توظيف المبلغ فى مشروع متوقع نجاحه وتوقع أن يحصل من

هذا المشروع على ١٥٠ ألف جنيه فى ٢٠٠٦/٣/٢٧ إذ يكون قد كسب – فى نقطة الفائدة وحدها دون العناصر الأخرى – ٩٠ألف جنيه .

وعنصر أخر يجب دراسته بدقة وهو عنصر المخاطرة وعدم التأكيد . فكلما زاد عامل المخاطرة كلما قل احتمال تحقق أرباح كبيرة (فبدلاً من أن يحقق الاستثمار ١٥٠ ألف جنيه قد يحقق ٦٠ألف جنيه أو أقل أى قد يخسر فى هذه الحالة الأخيرة) وكلما كان القرار فى صالح السداد (أو التحصيل) الآن وعدم الاستثمار .

وعن هذه النقطة يتناول «ماكنمار» بعض العوامل التى تؤثر على قياس التدفقات النقدية للمنشأة ومنها تأثير الزمن على قيمة النقود ويؤكد على أن الطريقة المحاسبية المتعارف عليها المقبولة commonly accepted هى طريقة تخفيض أو خصم التدفق النقدى discount the cash flow . وفى هذا فإن قيمة النقود «قد تتأثر بالانتظار ... بغض النظر عن تأثير التضخم affected by waiting ... regardless of the effect of inflation » . وهو يعطى مثالاً عن عملية شراء تليفزيون ثم عرضه للبيع . فإذا عرض ش على ص أن يشترى تليفزيونه (تليفزيون ص) بمبلغ ٤٠٠جـ.ك على أن يدفع ش هذا الثمن بعد سنتين فإن هذا العرض ليس جيداً as good مثل عرض ط لـ ص بأن يدفع الـ ٤٠٠جنيه استرلينى فوراً » (٨٤) .

وفكرة «ماكنمار» هى ذات الفكرة الاستثمارية التى نوقشت من قبل وهى المفاضلة بين استثمار مبلغ الآن أو بعد فترة وكيفية – بصفة عامة – تنفيذ العملية الاستثمارية خاصة أن ارتبطت بقروض وفوائد .

ويتناول "هاريسون" هذا المصطلح ويبين ذات هذه الفكرة ، إذ أن :

«الزمن وقيمة النقود يعنى أن المال الذى يتم استلامه أو دفعه فى المستقبل ليس له ذات القيمة إذا دفع اليوم . وإسأل نفسك هل تفضل أن تربح ١٠٠ ألف جـ.ك من اليانصيب القومى ليلة السبت أم تربح الـ١٠٠ألف جـ.ك من اليانصيب سنة ٢٠٤٧ ؟ وهل تفضل تسوية دين بمبلغ ١٠٠جـ.ك اليوم أو فى خلال ١٥سنة ؟ ويستخدم المفهوم (ضمن) الوسائل الفنية لتقييم استثمار رأس المال .

time value of money means that money received or paid in the future has not the same value as money paid today. Ask yourself, would you rather win £ 100.000 on Saturday night's national lottery, or £ 100.000 on the lottery in 2047 ? Would you rather settle a £ 100 debt today or in 15 years time ? The concept is used in capital investment appraisal techniques » (٨٥) .

ويبين «كيسو وويجانت» أن العمل بمفهوم الزمن وقيمة النقود يستلزم معرفة القيمة الحالية :

«يستخدم مصطلح الزمن وقيمة النقود فى المحاسبة «وفى التمويل» لكى يبين العلاقة بين الزمن وقيمة النقود – فالدولار الذى يتم استلامه اليوم يساوى أكثر من الدولار الذى يتم التعهد بدفعه فى وقت ما فى المستقبل .. لوجود فرصة استثمار دولار اليوم والحصول على فائدة على الاستثمار .. وعندما يكون عليك أن تتخذ قراراً من بدائل مختلفة للاستثمار أو للاقتراض .. فإنه يكون من الضرورى أن تكون لديك الإمكانية على المقارنة بين دولار اليوم ودولار الغد على قدم المساواة .. «مقارنة تفاح بتفاح» . ونفعل ذلك بأن نستخدم مفهوم القيمة الحالية الذى له استخدامات كثيرة فى المحاسبة In accounting “and Finance”, the term time value of money is used to indicate a relationship between time and money-that a dollar received today is worth more than a dollar promised at some time in the future... because of the oppertunity to invest today’s dollar and receive interest on the investment... when you have to decide among various investment or borrowing alternatives, it is essential to be able to compare today’s dollar and tomorrow’s dollar on the same footing-"to compare apples to apples”.. We do that using the concept of present value which has many applications in accounting ، (٨٦) .

ويلاحظ أنه ليس فى كل الأحوال ينبغى على المحاسب أن يستخدم مفهوم الزمن وقيمة النقود . فمثلاً هناك بعض الظروف تتطلب فيها الـ GAAP الأمريكية عدم استخدام هذا المفهوم . وقد أورد «رومان . ل. ويل Rom.n L. Weil» ذلك فى مقال له بعنوان «دور الزمن وقيمة النقود فى التقرير المالى Role of the Time V.lue of Money in Finnci.l Reporting ، (٨٧) .

٥-٢-٨-٣ القرار ٢٠٤ والمعايير المصرية

لم يشر القرار ٢٠٤ وهو يتناول الأصول الثابتة – أو أى بنود أخرى – إلى القيمة الحالية وتعريفها وكذلك لم تتناولها المعايير المصرية – وقد يرجع ذلك – فى جانب منه– إلى أنه لم يصدر بعد معيارا (معايير محاسبية أو معايير المحاسبة المصرية) يقابل المعيار IAS ٣٦ الذى أشار إلى القيمة الحالية – فى تعريف القيمة الجارى استخدامها – وإن كان لم يعرفها .

أمثلة علي القيمة الحالية /المستمر استخدامها /الممكن استردادها

القيمة الحالية للآلة

في منشأة كريم لإنتاج وبيع سيارات الركوب بلغت تكلفة شراء آلة على خط الإنتاج الصناعى مليون جنيه وتم تركيب الآلة فور شرائها وبدأت العمل بتاريخ ١/١/٢٠٠٠ وتبين من الدراسات التقديرية أن : أ- العمر المفيد للآلة ١٠سنوات ب- عدد السيارات التى سيتم انتاجها خلال العمر المفيد لهذه الآلة ٥٠٠ ألف سيارة (من نفس النوع أى متماثلة) على أساس أن المنشأة ستنتج سنوياً بمعدل ثابت ٥٠ ألف سيارة حـ- ترجح الدراسات أن السيارات التى سيتم إنتاجها ستباع بالكامل د- وأن قيمة المبيعات ستحصلها المنشأة بالكامل أيضاً هـ- وأن متوسط سعر البيع الصافى التقديرى للسيارة فى السنوات الخمس الأولى ٨٠ ألف جنيه وفى السنوات الخمس الأخيرة ١٢٠ ألف جنيه وعلى ذلك يفترض أن متوسط سعر البيع الصافى التقديرى للسيارة خلال فترة العمر الاقتصادى للآلة (١٠سنوات) ١٠٠ ألف جنيه أى أن التدفق النقدى التقديرى للداخل (للمنشأة ككل) خلال ١٠ سنوات يقدر على أساس الافتراضات المذكورة بمبلغ (٥٠) بليون جنيه (١٠٠ألف جنيه × ٥٠٠ ألف سيارة منتجة ومباعة خلال الـ١٠سنوات) . وتبين الدراسة التقديرية أن مساهمة الآلة فى هذه التدفقات النقدية التقديرية المستقبلة متدرجة تنازلياً فهى فى السنوات ٢٠٠٠ ، ٢٠٠١ .. تزيد عنها فى السنوات ٢٠٠٨ ، ٢٠٠٩ ، ٢٠١٠ (على اعتبار أن التقديرات تبين أن قدرة الآلة تقل نسبيا فى أواخر عمرها المفيد) ويفترض أن النسبة التقديرية لهذه المساهمة كانت ١,٣٠ فى المائة ألف فى الخمس سنوات الأولى ثم انخفضت إلى ١,١ فى المائة ألف فى كل سنة من الخمس سنوات الأخيرة .. ز- وترجح الدراسات أن كل تدفق نقدى صافى متوقع فى كل سنة باستخدام معدل تخفيض (من ١/١/٢٠١٠) وهو معدل عادل معقول يبلغ ١٠٪ ويفترض أن قيمة معدل هذه المساهمة التقديرية (١,٣٠ فى المائة ألف) فى السنة العاشرة (١/١/٢٠١٠) بلغ ٧٠٠٠٠ حـ (السنة المالية = السنة الميلادية) وسيتم حساب القيمة الحالية فى ١/١/٢٠٠٠ فقط لهذا المبلغ .

* إذاً القيمة الحالية (١/١/٢٠٠٠) لهذا المبلغ (الـ٧٠٠٠٠ جنيه الذى سيحدث ويحصل فى ١/١/٢٠١٠)

= قيمة مبلغ التدفق النقدى التقديرى (من ١/١/٢٠١٠) × معدل التخفيض (الخصم) = ٧٠٠٠٠ جنيه × ٠,٣٨٥٥

أى أن القيمة الحالية لهذا المبلغ = ٢٦٩٨٥ جنيه

إيضاحات :

وفقاً لبيانات هذا المثال المعد بناء على تعريفات ومتطلبات المعيار IAS ٣٦ فإنه :

أ- لتحديد القيمة الحالية للتدفقات النقدية من «استخدام» هذه الآلة على خط الإنتاج فإن الأمر يتطلب أن تحدد القيمة الحالية لكل تدفق نقدى من هذا الاستخدام منذ ١/١/٢٠١٠ رجوعاً (عشرة سنوات) إلى ١/١/٢٠٠٠ . وقد تم حساب مبلغ القيمة الحالية لتدفق نقدى واحد فقط (كمثال) وهو التدفق النقدى للسنة الأخيرة ونهايتها ١/١/٢٠١٠ (ويبلغ ٧٠٠٠٠جنيه) وتبلغ هذه القيمة ٢٦٩٨٥ جنيهاً .

ب- وعلى ذلك ففى حساب القيمة الحالية ككل من استخدام الآلة يتطلب الأمر (وكما أشرنا) إضافة القيمة الحالية لكل تدفق نقدى من استخدام الآلة فى كل سنة إلى القيمة الحالية للتدفق النقدى للسنة التى تسبقها . فتحسب القيمة الحالية للتدفق النقدى الذى يبدأ فى السنة المالية ١/١/٢٠٠٩ ، القيمة الحالية للتدفق النقدى الذى يبدأ فى ١/١/ ٢٠٠٨ ثم ٢٠٠٧ حتى ١/١/٢٠٠٠ وهكذا فى نهاية ١/١/٢٠٠٠ (هى السنة العاشرة بدءً من سنة ٢٠١٠) ثم يتم تجميع هذه القيم لنصل إلى القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية من استخدام هذه الآلة .

حـ- والمقصود أن التدفقات النقدية من استخدام الآلة هى التدفقات النقدية المستقبله الصافية للداخل وهى أساساً تقديرية .

د- استخدم فى المثال معدل تخفيض (خصم) يبدو مقبولاً للمعدلات فى مصر وليس للمعدلات العالمية وهو ١٠ ٪ ويتم استخدامه وفقاً لما سبق - بشكل ثابت طوال العشر سنوات من أول سنة ٢٠١٠ رجوعاً إلى سنة ٢٠٠٠ التى يحسب لها القيمة الحالية أى عشر سنوات تمثل العمر المفيد المقدر للآلة . (والمفهوم أنه ، وكما أشرنا ، تعد جداول تبين عملية تخفيض مبلغ كل تدفق نقدى لكل سنة منذ ١/١ سنة ٢٠١٠ إلى ١/١ سنة ٢٠٠٠) .

هـ- ممكن أن تبلغ القيمة الحالية للتدفقات النقدية من استخدام الآلة (مجموع القيم الحالية للتدفقات النقدية فى السنوات العشر) عشرات الألوف من الجنيهات.

و - كما أنه من المفترض أن المعدلات المذكورة فى المثال (معدلات الإنتاج/بيع/تحصيل) تبلغ ١٠٠٪ .

ز- وفقاً للافتراضات فى المثال فإن فإن القيمة الحالية لاستخدام الآلة تقارن بتكلفتها للتوصل إلى تحديد الربح أو الخسارة من هذا الاستخدام (وهناك مقارنات أخرى).

ح – القيمة الحالية محسوبة على العمر المفيد للآلة دون النظر هنا إلى القيمة القابلة للإهلاك أو قيمة الآلة خرده.

القيمة المستمر استخدامها

إذا افترض فى المثال المتقدم أن الآلة بمبلغ مليون جنيه ممكن أن تباع فى ٢٠١٠/١/١ أى فى نهاية عمرها المفيد بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه تدفع نقداً وبتكلفة ١٠٪ كما أن المنشأة ستستخدم معدل تخفيض لحساب القيمة الحالية لمبلغ التدفق النقدى الصافى من بيع الآلة ويفترض أن تلك القيمة الحالية تبلغ ٣٤٦٩٥جنيه كما يفترض أن القيمة الحالية من الاستخدام الكلى للآلة (جميع السنوات) تبلغ مليون جنيه.

إذاً القيمة المستمر استخدامها = القيمة الحالية للتدفقات النقدية التقديرية من استخدام الآلة + القيمة الحالية من بيعها آخر عمرها المفيد

= ١٠٠٠٠٠٠ + ٣٤٦٩٥ = ١٠٣٤٦٩٥جنيه

إيضاحات :

أ- تم تقدير مبلغ التدفق النقدى الصافى من بيع الآلة فى نهاية عمرها المفيد بمبلغ ٩٠ ألف (١٠٠ ألف جنيه – ١٠٪ تكلفة بيع) ثم حسبت القيمة الحالية له سنة ٢٠٠٠ بتخفيض مبلغ البيع أول سنة ٢٠١٠ باستخدام معدل تخفيض (خصم) – الذى أشرنا إليه – معقول (وهو ال١٠٪) .

أى أن القيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافى من البيع = ٩٠ ألف جنيه × ٠,٣٨٥٥ = ٣٤٦٩٥جنيه . (المعدل ٠,٣٨٥٥ هو الـ ١٠٪ بعد ١٠ سنوات منخفضة إلى سنة ٢٠٠٠ وفقاً لما سبقت الإشارة إليه).

ب- من المفترض فيه - وفقاً لرأينا - أن الآلة من المؤكد١٠٠ ٪ أن تباع بمبلغ صافى ٩٠ ألف جنيه وأن القيمة مؤكد أنه سيتم سدادها (نقداً) .

القيمة الممكن استردادها

وإذا افترضنا فى هذا المثال المتقدم أن سعر البيع الصافى للآلة فى ٢٠٠٠/١/١ يبلغ ٩٤٨ ألف جنيه (على أساس أنها مازالت جديدة وانتقص من تكلفتها ٥ ٪ ومبلغ ٢٠٠٠ جنيه تكلفة بيع) ومن المؤكد أنه سيدفع نقداً .

إذاً القيمة الممكن استردادها تبلغ ١٠٣٤٦٩٥ جنيه هنا هى القيمة المستمر استخدامها لأنها أكبر من قيمة سعر البيع الصافى وفقاً لمعيار IAS ٣٦ .

المفاضلة بين البيع والاستخدام

* يبدو فى منشأة كريم أن بيع الآلة الآن - إن أرادت بيعها وشراء أخرى أعلى إنتاجية مثلاً - بدلاً من استخدامها ١٠ سنوات يترتب عليه خسارة بين قيمة البيع الحالى وبين القيمة المستمر استخدامها تزيد على ٨٦ ألف جنيه وأن استخدامها لمدة ١٠ سنوات سيحقق لها منافع اقتصادية من هذا الاستخدام ثم من بيعها فى نهاية عمرها المفيد (فى نهاية العشر سنوات) .

* ولكن من ناحية أخرى فإنه فى حالة البيع (الآن) فإن استثمار مبلغ البيع (٩٤٨ ألف جنيه) بمعدل ١٠ ٪ مثلاً لمدة عشر سنوات يعطى مبلغ استثمار إجمالى آنذاك ٢٤٥٩١١٢ جنيه وقد حسب المبلغ على أساس ٩٤٨ الف جنيه × ٢,٥٩٤) بما يزيد كثيرا على ماقد يتحقق من القيمة المستمر استخدامها (وهو مبلغ ١٠٣٤٦٩٥ جنيه السابق الإشارة إليه معدل ٢,٥٩٤ مستخرج من الجدول المختص السابق الإشارة إليه .

إذاً تسعى إدارة المنشأة بصفة دائمة إلى زيادة استثماراتها مع المفاضلة دائماً بين استثمار وآخر ، وبين استثمار مبلغ أو إقراضه ، وبين تأجيل سداد دين واستثمار مبلغه ، وبين استخدام أموالها فى عمليات الاستثمار أو الاقتراض من الغير وما إلى ذلك . وكل تلك البدائل تعتمد أساساً على تقدير القيمة الحالية لمبالغ (أو مبلغ) ستدفع (أو تحصل) فى المستقبل أو على تقدير قيمة مبلغ اليوم فى فترة مقبلة (أى بعد سنة أو سنوات) ومع الأخذ بعين الاعتبار تكلفة المخاطر وإمكانية تغير التقديرات المحسوبة .

٥-٢-٨-٤ ملخص

مصطلح القيمة الحالية مصطلح محاسبى هام يستخدمه المحاسبون للتعرف على القيمة الآن لمبلغ ستحصل عليه أو تدفعه المنشأة فى المستقبل . وإذا كانت المنشأة تدرس المنافع التى ستحصل عليها من استخدام أصل ثابت فى المستقبل فإنها تقوم بتقدير التدفقات النقدية المتوقع تحصيلها منه فى سنوات عمره المفيد وإيجاد نسبة (معدل فائدة) ليتم بها تخفيض (أو خصم) القيمة النقدية لكل تدفق نقدى مستقبلى من استخدام هذا الأصل للوصول إلى قيمته الحالية . إذاً فالقيمة الحالية لمبلغ ما ستحصل عليه (أو تدفعه) المنشأة فى المستقبل يتم تقديرها باستخدام معدل تخفيض (خصم) على هذا المبلغ لكى نصل به إلى قيمته فى الوقت الحالى .

وتعتبر القيمة الحالية وسيلة من الوسائل التى يراعى بموجبها الزمن وقيمة النقود (والزمن يعنى مرور الوقت على مبلغ واستثمار ما أو عدم استثماره) .

ومن الإجراءات الأساسية لتحديد (أو تقدير) القيمة الحالية لأصل ما (ولمبلغ مفرد واحد) :

* تقدير التدفقات النقدية للداخل وللخارج (من الأصل) مع الأخذ فى الاعتبار الأمور غير المؤكدة وتكلفتها .

* إيجاد معدل فائدة خالى من المخاطرة لتخفيض قيمة الأصل التقديرية فى المستقبل وصولاً إلى قيمته الحالية .

* مراعاة جدوى عامل «الانتظار» للحصول على أو دفع مبلغ ما مستقبلاً .

* يكون الاختيار بين «الاستثمار» حاليا أو «الانتظار» ثم الاستثمار أهمية كبيرة فى إيجاد القيمة الحالية ودون الأخذ مؤقتا بعامل انخفاض القوة الشرائية للنقود الذى يأتى فى موقع آخر .

عندما تتحدد القيمة الحالية لمبلغ ما يمكن الحصول عليه أو دفعه فى المستقبل فإنه من ضمن القرارات التى يمكن أن تتخذها المنشأة المعنية هو المفاضلة بين الحصول على (أو دفع) هذا المبلغ فى المستقبل أو الحصول على قيمته الحالية (أو دفعها) الآن .

ومن المفاهيم أيضا التى يرى بعض المحاسبين اتباعها للتوصل إلى القيمة

الحالية لأصل ما هو اعتبار أنها تساوى تكلفة إحلاله أو قميته البيعية الصافية .

وعندما – كحالة عكسية – يتحدد ماسيكون عليه مبلغ ما فى المستقبل فإن ذلك يتم باستخدام معدل فائدة تراكمى (مركب) .

ويمكن أن تقدر القيمة الحالية للأصل الثابت أو لمبلغ ما (قسط / دفعة ...) أو بعد ذلك إن وجد ...

٥-٢-٩ تكلفة الإحلال

٥-٢-٩-١ تعريفات

يعتبر مصطلح تكلفة الإحلال – ويطلق عليه أيضاً تكلفة الاستبدال – -repl.ce ment cost – وفقاً للمعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) ، وكما جاء فيما تقدم مرادفاً لمصطلح سعر السوق .

وقد اعتبر أيضاً المعيار IAS رقم١٦ الأراضى والمبانى والالات والمعدات ومعيار المحاسبة المصرية رقم١٠ الأصول الثابتة وإهلاكاتها سعر تكلفة الإحلال بديلاً لسعر السوق فى حالة عدم وجود سعر سوق لهذا الأصول بسبب الطبيعة المتخصصة لها أو بسبب ندرة تداولها ... «فإنه» يتم تقييمها على أساس القيمة الاستبدالية بعد خصم مجمع الإهلاك(٨٨) .

المعيار الأمريكي ٤٣

وعندما أشار المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) عند تناوله سعر السوق بأن هذا السعر يعنى تكلفة الإحلال (أو الاستبدال) فإنه أشار كذلك بأن تحسب تلك التكلفة إما «بالشراء (أى سعر المثل) أو بإعادة الإنتاج» .. فالسؤال هو كم تبلغ تكلفة شراء «نفس هذا الأصل بالضبط» identic.l أو تكلفة إعادة إنتاجه سواء تم الإنتاج بواسطة المنشأة التى ستستخدمه أو بواسطة جهة أخرى ؟

يقول الأمريكيون «ر.ف. سالمونسون وروجر .هـ. هيرمانسون وچيمس دون إدواردز R.F. S.lmonson, Roger H. Herm.nson .nd J.mes Don Ed-w.rds» .

«تتسجيب المحاسبة للتضخم ... وأن هناك مدخلين فى هذا الصدد يوصى – بشكل موسع – باتباعهما فى المحاسبة على تغييرات الأسعار .. (مدخل) ٢ التحول من التكلفة التاريخية إلى التكلفة الحالية أو القيمة الحالية ... وأحياناً يسمى هذا المدخل التكلفة الجارية أو المحاسبة بالدولار بقيمته الإسمية ... أو المحاسبة على القيمة الحالية. ويرتبط بذلك غالباً بالتقرير عن تكلفة الإحلال ...

والمدخلان يعكسان تأثير تغييرات مستوى الأسعار العامة والتغييرات فى أسعار معينة على الشركة الواحدة .. والمثال.. إنك اشتريت (١٠٠٠) وحدة من منتج ما بمبلغ ٣٠٠٠ دولار فى بداية سنة ١٩٨٢ عندما كان دليل الأسعار العامة (١٠٠) وبعت هذه الوحدات بمبلغ ٥٠٠٠ دولار فى نهاية سنة ١٩٨٢ عندما كان دليل الأسعار (١٢٠) وكانت التكلفة الحالية (الجارية) لاستبدال (هذه) الوحدات ٣٩٠٠ دولار ... ولنفترض أكثر أنه حدثت مصروفات ٨٠٠ دولار لبيع الوحدات . وعلى أساس المحاسبة التقليدية «التكلفة التاريخية» فإن تقريرك عن العمليات سنة ١٩٨٢سيكون :

مبيعات	٥٠٠٠ دولار
تكلفة المبيعات	٣٠٠٠
مصروفات أخرى	٨٠٠
أرباح صافية	١٢٠٠

الدولار المسترد ليس له نفس القوة الشرائية للدولارات التى تم استثمارها بداءة. وتكلفة الإحلال للبضائع المباعة تتجاوز التكلفة التاريخية بمبلغ ٩٠٠ دولار

Accounting responses to inflation... there are two rather widely recommended approaches to accounting for changing prices... 2- change... from historical cost to current cost or current value. This approach is sometimes called current cost / nominal dollar accounting .. or current value accounting. It often involves the reporting of replacement costs... the ... two approaches... reflect... the impact of general price-level changes and specific price changes upon an individual company... an example you purchased (1.000) unites of a product for $ 3.000 early in 1982, when a general price index was (100), and sold them for $ 5.000 late in 1982 when the index was 120 and the current cost of replacing the units $ 3.900 .Let us further assume that you incurred $ 800 of expense to sell the units. Under conventional "historical cost" accounting your report on operations for 1982 would be:

Sales	$ 5.000
Cost of good sold	3.000
Other expenses	$ .800
Net earnings	$ 1200

The dollars recovered do not have the same purchasing power as those oringinally invested... the current replacement cost of goods sold exceeds their historical cost by $900 (٨٩) .

ملاحظات مقارنة

أ- أعادنا هذا المثال مرة أخرى إلى مصطلح القيمة الحالية فالكتاب الثلاثة تناولوه مع مصطلح التكلفة الحالية .

ب- ويركز الكتاب الثلاثة على أن مصطلحات التكلفة الجارية أو الحالية والقيمة الحالية والمحاسبة على الدولار وتكلفة الإحلال (وغيرها) هى مصطلحات يتم التعامل بها فى مواجهة ارتفاع الأسعار والتضخم ومعظمها فى رأيهم تبدو مترادفة .

حـ- وبذلك فإن رأى هؤلاء الكتاب يختلف مع أراء أخرى ترى أن مفهوم القيمة الحالية - وكما أشرنا - قد يستخدم ، عادة ، للمفاضلة بين عدد من البدائل وهو بصفة رئيسية قد يركز على الاستثمار الأهم أكثر مما يركز على ارتفاع الأسعار. ورغم أن المثال يبين أن المنشأة رابحة الا أنها فى الحقيقة ليست كما يبدو ، نظرا لإنخفاض القوة الشرائية للدولار.

د- ويرى هؤلاء الكتاب أن التكلفة الحالية مصطلح يمكن استخدامه فى حالة تغير الأسعار ، بديلاً لمصطلح القيمة الحالية ، والعكس صحيح إضافة إلى إمكانية استخدام مصطلحات بديلة لها أخرى كما أشرنا، رغم أن لكل طريقة مختلفة - عادة - فى الحساب مما يعطى قيم مختلفة فى كل حالة. وأشاروا إلى مدخلين : مدخل ينظر إلى الأسعار بصفة عامة والأخر (وهو ماعرضناه) يتناول تغير الأسعار فيما يتعلق بشركة ما حيث تستخدم حينئذ المصطلحين المشار إليهما (وغيرهما) .

هـ- وبالنسبة لما أشرنا إليه عن أن بعض الكتاب والمحاسبين يفرقون بين مصطلحى التكلفة والمصروف وأخرون لايفرقون كثيراً ، نجد أن هؤلاء الكتاب يميلون للفئة الأولى إذ وكما يبدو اعتبروا ما غير «تكلفة» المبيعات «مصروفات» أى تحمل على صافى الربح وليس مجمله .

ويرى «ايدان بيرى وروبين جارڤير Aid.n Berry .nd Robin J.rvis» عن تكلفة الإحلال :

«التكلفة المناسبة لاستخدام استخدام هذا المورد هى تكلفة إحلاله .. والقرار باستخدام المورد فى غرض ما ولم يكن هذا الغرض مخططاً أن يستعمل فيه ... وتطلبت الحاجة إحلال (هذا) المورد
the relevent cost of using that resource is its replacement cost... the decision to use the resource for a purpose not orginally intended and the need to replace the resource » .

والمفهوم أن المورد هو أصل ما .

ثم أعطى الكاتبان مثالاً يبين أن تكلفة شراء ذات السلعة هى تكلفة الإحلال (تكلفة إحلال) أى شراء خامات بدلاً مما تم استخدامه ، فإذا استخدم ٥٠٠ كيلو جرام بسعر ٦ جـ.ك للكيلو فإن شراء نفس الخامة ونفس الكمية بعد فترة بسعر ٨ جـ.ك يكون مبلغ ٤٠٠٠جـ.ك هو تكلفة الإحلال (٩٠) .

ملاحظات مقارنة

أ- تكلم المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) وكما جاء فيما تقدم عن أن تكلفة الإحلال لاتحسب بالشراء فقط بل تحسب أيضاً على أساس تكاليف إعادة إنتاج ذات الأصل ، (فى حالة إعادة إنتاجه) .

ب- يركز الكاتبان على أن تكلفة الإحلال هى تكلفة الشراء وهو مايقترب من جانب مما جاء فى المعيار الأمريكى ٤٣ .

حـ- ويركز الكاتبان كذلك على مسألة المثل وعلى عملية الإحلال ذاتها (فى المثال : خامات استخدمت بالفعل تحل محلها خامات جديدة) وقد يكون ذلك المثال أكثر سهولة من تحديد تكلفة الإحلال لأصل ثابت مستعمل - قد لاتبيعه المنشأة المعنية ولكنها تحتاج إلى معرفة تكلفة إحلاله بحالته الراهنة .

ويقول "بيري" عن تكلفة الإحلال لبند (ما) :

«أنها المبلغ الذى يجب أن يدفع بأسعار اليوم لشراء بند مشابه للبند الموجود ... والذين لهم سيارات ... دمرت (لاقيمة لها) ... (فإن) المبلغ الذى تدفعه شركة التأمين ليس له علاقة غالباً بتكلفة إحلال سيارتك لأن سيارتك كانت أحسن (أعلى) من المتوسط أو أنه تم تركيب محرك جديد

لها (حالا) . والمشكلة التى تظهر فى استخدام تكلفة الإحلال هى ... إنك تجد أنه من الصعوبة أن تحدد تكلفة الإحلال... is the amount that would have to be paid at today's prices to purchase an item similar to the existing item... those... who have had cars written off ... the amount the insurance company pays... often bears no relationship to what it would cost to replace your car, because yours was better than average or... just had a new engine put in. The problem that arises in using replacement cost is...you may find that it is difficult to find the replacement cost ، (٩١) .

يلاحظ أن مصطلح written off يعنى أيضا شطب أو إلغاء .

ملاحظات مقارنة

أ- يتناول «بيرى» سعر تكلفة الإحلال من زاوية شراء المثل (مثلما أشار هو وجارفيز) ولكنه لم يشر إلى تكلفة إعادة إنتاج ذات الأصل (وفقاً لما جاء عن تكلفة الإحلال فى المعيار الأمريكى ٤٣ ويلاحظ أن بيرى وجارفيز بريطانيان) .

ب- يبين «بيرى» أن ماتدفعه شركة التأمين لمالك سيارة هلكت ليس هو تكلفة الإحلال لأن مبلغ التعويض يغطى قيمة سيارة كانت حالتها - وقت التأمين عليها - متوسطة (أو ركب بها موتور جديد) . كما أن مبلغ التأمين لن يعادل ثمن شراء سيارة بنفس حالة السيارة المعنية (المؤمن عليها) قبل أن تهلك ومن ثم فمن الصعب إيجاد تكلفة الاحلال لها.

حـ- وفى هذا فإن رأى «بيرى» وكما يبدو -يتفق معنا - فى أن المشكلة الرئيسية فى العمل بتكلفة الإحلال هو إيجاد هذه التكلفة. **ولكننا نؤكد على أن الصعوبة هى فى أن تجد «المثل» بالضبط وإن كان من السهل تحديد تكلفة الشراء (أو إعادة الإنتاج) مقارنة بالصعوبة فى تحديد المثل ، خاصة بالنسبة للأصل المستعمل أو غير التام أو الجارى تشييده (ولنا عودة لهذه النقطة).**

٥-٢-٩-٢ التكلفة الجارية (الحالية) في المعيار الأمريكي ٨٩

تناول المعيار الأمريكى رقم٨٩ (SFAS 89) والذى يشجع - ولكن لايتطلب من - منشأت الأعمال التى تعد قوائمها المالية بالدولار الأمريكى والتى تتفق مع مبادىء المحاسبة المتفق عامة عليها GAAP أن تفصح عن معلومات إضافية عن

تغيير الأسعار ، عدداً من المسائل المحاسبية الهامة .

ومما جاء فى هذا المعيار عن قياس الأراضى والمبانى والآلات والمعدات PPE أن ذلك القياس يتم بالتكلفة الجارية (أو الحالية) current cost (وأن) :

«التكلفة الجارية هى التكلفة الجارية للحصول على (توريد) نفس إمكانيات الخدمة «أو (تستخدم) الممكن استردادها إن كانت أقل : ١- أى أنه يتم حساب نفس تكاليف العمليات لإنتاج ذات المنتج ٢- (وتستخدم) ثلاث طرق للتقييم : أ- التكلفة الجارية لأصل جديد مخصوماً منها الإهلاك ب- تكلفة أصل مماثل مستعمل جـ- تعديل تكلفة الأصل الجديد بسبب اختلافات فى العمر المفيد/الطاقة الإنتاجية/طبيعة الخدمة/تكاليف العمليات (التشغيل) Current cost is the current cost of acquiring same service potential "or recoverable if lower 1. That is. the same operating costs and output 2- Three valuation methods: a- current cost of new asset less depreciation b- Cost of comparable used asset c- Adjusting new asset cost for differences in: useful life /out put capacity/nature of service/operating costs » [٩٢] .

ويقترب كثيراً مفهوم مصطلح التكلفة الجارية من مفهوم مصطلح تكلفة الإحلال (وتكلفة الاستبدال) . وقد أشرنا فيما تقدم أن «سالمنسون وهيرمانسون وادواردز» يرون أنه عند عرض بعض القيم المالية (ومنها التكلفة الجارية) يتطلب الأمر التقرير على تكلفة الإحلال (الاستبدال)وقد يفهم هنا أنهم يرون أن التكلفة الجارية قد تختلف عن تكلفة الإحلال .

وفى عرض المعيار الأمريكى (٨٩) للتكلفة الجارية يركز - وإن لم يذكر بالنص - على أن يكون الأصل البديل أو الذى يتم دراسته بغرض أن يحل محل (أو تؤخذ قيمته بدلاً من) الأصل القائم ، هو «المثل» وله نفس إمكانياته .

وعن التقييم بالتكلفة الجارية أورد المعيار ثلاث طرق : أ- تكلفة أصل جديد ويخصم منه الإهلاك أى مجمع إهلاك لعدد من السنوات تعادل السنوات التى عمل فيها الأصل المطلوب تقييمه طالما أنه أصل مستعمل - فمثلاً إذا كان الأصل الذى سيتم استبداله مضى على استخدامه ٣سنوات وتكلفته التاريخية بعد خصم النفاية منها ١٠٠ ألف جنيه ومعدل إهلاكه ١٠٪ فإن قيمته الدفترية فى نهاية الثلاث سنوات تبلغ ٧٠ألف جنيه (١٠٠ ألف - ٣٠ ألف مجمع إهلاك) . وإذا كانت تكلفة الأصل الجديد ١٤٠ ألف جنيه فإن قيمته التى تقابل قيمة الأصل القديم تحسب على أساس خصم

مجمع الإهلاك فيما لو كان الجديد قد عمل بالفعل . غير أن تلك الطريقة تحتاج إلى كثير من المناقشة وعلى الأخص بالنسبة للمثل إذ أن الإحلال أو الاستبدال يتم وبالتالى المقارنة هى بين جديد ومستعمل ب- تكلفة أصل مماثل مستعمل وهذه الطريقة هى أكثر دقة طالما أنها تقارن بين مفردتين من الأصل متشابهتين تماماً غير أن فترة الاستعمال وطريقة وظروف وحجم الاستعمال (وما إلى ذلك مما يرتبط بالتشغيل) يجب أن تكون متماثلة وهو أمر صعب حـ- وتطلب المعيار تعديل العمر المفيد للأصل الجديد وبالطبع تعديل معدل الإهلاك وضبط كفاءة وإمكانية (إنتاجية) الأصل ومراعاة نوعية الخدمة التى يقدمها وكذا تكاليف تشغيله .

علاقات بين المعادلات النظرية للمصطلحات

(١) القيمة العادلة f.ir v.lue

القيمة العادلة (أمريكى) = قيمة يمكن بها شراء أو بيع أو تسوية أصل أو التزام فى عملية مبادلة + طرفان راغبان .

القيمة العادلة IAS = قيمة مبادلة أصل + طرفان راغبان + لديهما معلومات + معاملة حرة .

معيار المحاسبة المصرية = شرحه

* يزيد تعريف IAS عن التعريف الأمريكى بأنه لدى طرفى المعاملة معلومات عن السوق وأن تلك المعاملة حرة .

(٢) القيمة السوقية m.rket v.lue

القيمة السوقية (أمريكى) = تزيد أو تقل عن ق.ب.ص (قيمة بيعية صافية) ببعض العناصر = تكلفة احلال .

القيمة السوقية (بريطانى) = أحسن سعر للبيع + بائع راغب + معلومات كافية + بدون إكراه .

القيمة السوقية IAS ومصرى = القيمة العادلة للأصول الثابتة

(والقيمة العادلة فى معيار IAS ليست دائماً هى القيمة السوقية التى تعرفها IAS's والمصرية للأصول الثابتة على أنها القيمة العادلة لها .

* يركز التعريفان الأمريكى والبريطانى - فى القيمة السوقية على وجهة نظر البيع أو البائع ويضمن التعريف البريطانى ، دون الأمريكى عنصر عدم الإكراه ومع هذا فإن النقطة الأخيرة تتفق مع ماجاء فى التعريف الأمريكى وتعريف المعيار IAS للقيمة العادلة من أن الطرفين راغبان (وأن المعاملة حرة فى تعريف IAS فقط) كما أن التعريف البريطانى يتكلم عن سعر بيع وليس عن قيمة بيعية صافية - (وهذه الأخيرة جاءت فى التعريف الأمريكى) - وهناك اختلاف ما بينهما ق.ب.ص وسعر البيع الصافى (أشرنا إليه) وهو أن تكلفة الإتمام تخصم فقط من ق.ب.ص .

(٣) القيمة البيعية الصافية (أو ص.ق.ب) NRV

القيمة البيعية الصافية (أمريكى/IAS) = سعر البيع التقديرى - تكاليف تقديرية (للإتمام + للبيع) .

القيمة البيعية الصافية (بريطانى) = سعر البيع التقديرى أو الفعلى - تكاليف (الإتمام + تسويق وبيع وتوزيع) .

* يضيف التعريف البريطانى عنصراً هاماً - لم يسبق إليه معيار آخر - وهو أن سعر البيع ليس دائماً تقديرياً بل قد يكون أيضاً فعلياً (كما فى عقد طويل الأجل) وأن التكاليف التقديرية المخصومة تفصّل إلى تكاليف تسويق وبيع وتوزيع .

(٤) سعر البيع الصافى : net s.les

سعر البيع الصافى (معيار IAS) = قيمة البيع (+ معلومات) (-) تكاليف البيع .

* يزيد تعريف ق.ب.ص عن تعريف سعر البيع الصافى وكما أشرنا بأنه يخصم منه (إضافة إلى تكاليف التوزيع) تكاليف الإتمام أو النهو التى ترتبط كثيراً بالإنتاج غير التام والذى قد لايباع - فى أحوال كثيرة - بحالته هذه ودون إتمامه . أما سعر البيع الصافى فينبغى أن يتضمن معلومات عن البيع (بما فى ذلك السوق) .

(٥) القيمة الممكن استردادها recover.ble .mount

القيمة الممكن استردادها (أمريكى) = القيمة الصافية للنقدية المتوقع استردادها من استخدام أو من بيع الأصل .

القيمة الممكن استردادها (IAS) = سعر البيع الصافى لأصل وقيمته المستمر استخدامها أيهما أكبر .

* يركز التعريف الأمريكى على التدفقات النقدية ويضمنها التعريف فى حين أن معيار IAS لايفعل ذلك وقد يرجع ذلك إلى أن المفهوم أن سعر البيع الصافى يعنى تدفقات نقدية للداخل صافية خاصة وأن عبارة التدفقات النقدية المستقبلة وردت بالفعل فى تعريف معيار IAS ٣٦ للقيمة المستمر استخدامها . ورغم ذلك فالمعيار الأمريكى أكثر تحديداً .

(٦) القيمة المستمر استخدامها (IAS) V.lue in use

القيمة المستمر استخدامها= القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلة من استخدام الأصل + ومن بيعه فى نهاية عمره المفيد .

ومن الواضح أن مايفرق بين هذه القيمة وبين القيمة الممكن استردادها – فى التعريف الأمريكى – هو حرف الواو ،لأن التدفقات النقدية – فى التعريف الأمريكى من الاستخدام أو البيع أيهما أما فى معيار IAS فمن الاثنين معاً . وهو وكما أشرنا ما قد يقصده المعيار الأمريكى ، ومع هذا فإن الأصل سيستخدم وسيباع أيضاً (طالما كان صالحاً للبيع) .

(٧) القيمة الحالية لمبلغ مستقبلى : Current V.lue

يمكن القول أنها = القيمة الحالية لتدفقات نقدية للداخل تقديرية باستخدام معدل تخفيض (خصم) معقول على المبلغ المستقبلى (سواء أكان سيحصل أو سيدفع) .

(٨) التكلفة الجارية (الحالية) Current Cost

التكلفة الجارية (أمريكى) = تكلفة العمليات لذات المنتج

(٩) تكلفة الإحلال

تكلفة الإحلال repl.cement cost (أمريكى) = سعر السوق (مع شرط)

إيضاحات

تبين المجموعات التسعة من المعادلات المذكورة أنفاً العناصر التى تقترحها معايير المحاسبة لكل معادلة (وليس فى رقم٧ معادلة بالمعنى المتعارف عليه) . وبعض المعادلات مثل رقم ١ بدون قيمة .

أ- المعادلات فى الرقمين ٣ ، ٤ عن القيمة البيعية الصافية وسعر البيع الصافى متماثلة إلا بالنسبة لتكاليف النهو التى تتطلبها ، طبيعة المخزون من الإنتاج غير التام (معادلة ٣) .

أما عن المعلومات فى معادلة ٤ فهى أمر يجب على المنشأة القيام به فى أية حالة من حالات دراسة وتقييم البيانات عن السوق وهى عنصر أساسى فى المعادلة وإن كانت تكلفته غير واضحة .

ب- القيمة المستمر استخدامها (معادلة ٦) وفى معادلة القيمة الحالية (فى معادلة ٧) وكذلك معظم المعادلات الأخرى (٣-٥) يستلزم الأمر أن تستخدم فيها أيضاً القيمة الحالية .

حـ- القيمة الممكن استردادها (أمريكى معادلة ٥) قد تشبه القيمة المستمر استخدامها (معادلة ٦) ولكن تختلف عنها فى التدفقات النقدية الصافية (للداخل) فهذه التدفقات النقدية فى المعادلة رقم ٥ قد تأتى من بيع الأصل أثناء عمره المفيد(أو من استخدامه) أما فى المعادلة رقم ٦ فتأتى التدفقات النقدية من بيع الأصل بعد أن انتهى عمره المفيد (أى استخدام بالكامل) علاوة على أنها تأتى بالطبع من استخدامه . فالمعادلة ٦ تقترح إما استخدام الأصل أو بيعه وممكن أن يكون الاستخدام لأصل ثابت والبيع لأصل متداول (وقد يكون أيضاً لأصل ثابت ولما ينتجه لسلعة يساعد فى إنتاجها الأصل الثابت الجارى استخدامه) .

د- القيمة السوقية قد تتحدد بأحسن سعر البيع (فى التعريف البريطانى معادلة ٢) أو بالقيمة البيعية الصافية بتحفظات معينة (التعريف الأمريكى - معادلة ٢) .

هـ- والقيمة حتى تكون عادلة (معادلة ١) فإنه ينبغى أن يتوفر فيها عدد من العناصر : وجود مبادلة (سلعة أو خدمة مع نقدية أو ما يماثلها) + طرفين راغبين (أى بلا إكراه وهو المصطلح البريطانى المستخدم فى تعريف القيمة السوقية) + معاملة حرة (ومن ثم فالطرفين إرادتهما حرة) + لدى الطرفين معلومات كافية عن السلعة (الخدمة) محل البيع وعادة عن السوق . وإن كان أمر هذا العنصر الأخير قد تبدو الأدلة عنه ضعيفة . إذ كيف التأكد من أن لدى كل طرف من الطرفين معلومات كافية عن السوق بخلاف إتاحة نشرات عامة عنه؟ أى كيفية التأكد من أن تلك النشرات شاملة ومن أنهما قد أطلعا عليها ؟

و- الاختلاف بين التكلفة الجارية (معادلة ٨) وبين تكلفة الإحلال (معادلة ٩)،

أنه فى تكلفة الاحلال تتحدد التدفقات النقدية للخارج التقديرية بقيمة مايدفع كتكلفة للعمليات لإنتاج ذات السلعة وتحدد بالشراء أيضاً (وممكن تكون تكلفة جارية أيضاً فتكون : هى سعر البيع أو سعر البيع الصافى أو ق.ب.ص (على أساس أن كل ذلك ممكن أن يعنى سعر السوق) وبالتالى - ففى تعريف لها - أنها تؤدى فى النهاية إلى جلب تدفقات نقدية للداخل (لأن تكاليف إنتاج وبيع السلعة هى تدفقات نقدية للخارج - ثم عندما تباع تتحقق تدفقات نقدية للداخل الفروض أن تغطى التدفقات للخارج وتحقق أرباحاً) .

٥-٢-(١٠) منافع اقتصادية مستقبله (ممكن تدفقات نقدية للداخل صافية)

ظهر مصطلح منافع اقتصادية مستقبلة future economic benefits منذ فترة طويلة وقبل أن يرد فى معايير IAS . ويساعد تحديد المنافع الاقتصادية من أصل ما، المنشأة فى اتخاذ قراراتها فيما يتعلق بهذا الأصل . ولذلك فإن مفهوم المنافع الاقتصادية يدخل منطقياً وفعلياً فى تحديد قيم مالية كثيرة مثل القيمة الممكن استردادها من الأصل وقيمته المستمر استخدامها وقيمته الحالية . والمنفعة الاقتصادية المستقبلة من أصل ما ليست بالضبط قيمته ولكنها تساعد كثيراً فى تحديد تلك القيمة .

٥-٢-١٠-١ تعريف

المعيار الأمريكي رقم٦

أشرنا أن المعيار الأمريكى رقم٦ (SFAC 6) قد عرف عدداً من المصطلحات المحاسبية . ومن هذه المصطلحات الأصول الثابتة التى عرفها بأنها «منافع اقتصادية مستقبلة محتملة»[1] وبين أن من خصائصها أنه «يحدث منها منافع مستقبلة بالمساهمة فى التدفقات النقدية المستقبلة» .

ولعل من أهم ما جاء بهذا المعيار الأمريكى عن المنافع الاقتصادية المستقبلة مايلى :

* المنفعة الاقتصادية المستقبلة تعنى المساهمة فى أو هى التدفقات النقدية المستقبلة للمنشأة الصافية فالمنفعة والتدفق النقدى المستقبلى فى رأيى مترادفان وهو أمر منطقى بل طبيعى فأى منفعة اقتصادية تلك التى لاتعطى عاجلاً أو آجلاً تدفقات نقدية صافية للمنشأة ؟

* والمنفعة الاقتصادية المستقبلة محتملة(١) أى من المرجح أن تحدث فى المستقبل (تبين قائمة الترجمة : المحتمل(١) ، (٢) ، (٣)) .
* مساهمة الأصل فى التدفقات النقدية غير محددة الحجم فقد تكون ضخمة نسبياً بمعدل ٦٠٪ مثلاً (فالخامات قد تشكل ٩٠٪ من حجم السلعة أو يزيد مثل منتجات الألبان والسيارات والدراجات وبالتالى فهى كأصل متداول قد تساهم بنسبة كبيرة فى «المنتج المباع») . وقد يكون الأداء ضئيل لكن أهميته فى المساهمة فى التدفقات النقدية ضخمة كما فى آلة قياس مدى فاعلية جهاز «الدينامو» فى سيارة الركوب التى تحت الإصلاح فى «ورشة» كهربائى سيارات. وقد يكون الأداء ضئيل أيضاً ولكنه قد لايساهم كثيراً أو بنسبة بسيطه فى جلب تدفقات نقدية مثل آلة رفع هيكل سيارة على خط إنتاج مصنع لإنتاج وبيع سيارات الركوب .

إذاً وبصفة عامة فالمنفعة الاقتصادية تتمثل عادة فى المساهمة فى التدفق النقدى للمنشأة . ومع ملاحظة أن المنفعة الاقتصادية قد تكون أولاً عينية ولكن – فى النهاية ستؤدى إلى تدفقات نقدية للداخل . فإذا حصلت المنشأة س على آلة (أصل ثابت) هدية فإن ذلك الإهداء لن يؤدى إلى تدفقات نقدية للخارج إلا فيما يتعلق بتركيب تلك الآلة وتجهيزها وجعلها صالحة للغرض التى ستستخدمها س فيه ثم تشغيلها . ومن جهة أخرى فإن استخدام س للآلة سيحقق لها فى الظروف العادية منافع اقتصادية تتمثل – إذا كانت آلة إنتاج – فى المساهمة فى إتمام «المنتج المباع» . فالمنفعة العينية ستتحول عادة وطالما كانت بالفعل منفعة (ليس آلة بالية مثلاً) إلى تدفقات نقدية .

والمقترح أن منفعة اقتصادية = تدفقات نقدية صافية للداخل

المعيار البريطانى ١٢

جاء فيما تقدم أن المعيار البريطانى ١٢ (SSAP 12) تكلم على أهمية المنفعة من العمر الاقتصادى للأصل .

معيار IAS ٣٨

تكلم المعيار IAS ٣٨ عن المنافع الاقتصادية وهو يعرف الأصل :

«منافع اقتصادية مستقبلة من المتوقع أن تتدفق على المنشأة»

ولم يحدد المعيار IAS ٣٨ تفصيلاً المقصود بالمنافع الاقتصادية المستقبلة وإن

كان المفهوم هو ما أورده المعيار الأمريكى الذى سبقه بسنوات من أن المنفعة الاقتصادية مساهمة فى تدفق نقدى (والشيء نفسه ورد بالمعيار IAS ١٦ ودون شرح أو تفصيل) .

قرار ٢٠٤ ومعيار المحاسبة المصرية

لم يشر القرار ٢٠٤ إلى مصطلح منافع اقتصادية مستقبلة .

ولكن معيار المحاسبة المصرية ٢٣ (وكذلك ١٠ المعدل) أشارإلى تلك المنافع الاقتصادية كما أشرنا من قبل ، ولكنهما – وكالمعيار IAS ٣٨ – لم يشرحانها.

٥-٢-(١٠)-٢ التدفقات النقدية بالبيع المحصل

لن يتحقق التدفق النقدى للداخل (للمنشأة) من مجرد إنتاج الأصل المتداول أو من مجرد – وكما جاء فى معايير المحاسبة – استخدام الأصل الثابت (الذى يستخدم فى المصنع) فى العملية الإنتاجية ومساهمته بالفعل فى تصنيع الأصل المتداول (السلعة المنتجة فى المنشأة الصناعية) ، خاصة وأن وجود الأصل يعنى – وفقاً لتعريفه – احتمال[1] (مرجح) فى أن تتحقق منه منافع اقتصادية للمنشأة – وهى حدوث تدفقات نقدية (صافية) للداخل – وهذا الاحتمال لن يقع إلا إذا تم «بيع» الأصل المتداول هذا أو استخدام هذا الأصل (كما فى خامه) ثم ترتب على هذا الاستخدام بيع الأصل المتداول «السلعة» (التى ساهم فى تصنيعها الأصل الثابت وجعلها جاهزة للبيع ثم بيعت) . كما أن البيع دون التحصيل ليس كافياً لحدوث التدفقات النقدية ، وإنما يجب أن يكون البيع محصلاً فالتدفق النقدى يعنى نقدية (وهى هنا نقدية واردة بالصافى) .

أى أن التدفق النقدى المستقبلى يتحقق :

* بالبيع (المحصل) .
* أو بالاستخدام ثم البيع (المحصل) .

إذاً فالبيع الذى يجب أن يكون مقصوداً هو «البيع المحصل» (وهناك بيع تحصل نسبة منه قبل تمام الإنتاج– أو حتى قبل البدء فيه كما فى العمل بمفهوم الـ JIT

والعقود طويلة الأجل) – أما البيع غير المحصل (المؤجل) فهو يرتبط بأمور غير مؤكدة – تتعلق بجدية وبإمكانية المدين (العميل) على السداد وأيضاً بالسداد الفعلى (أى التدفق النقدى) ومن ثم فالإجراء الذى يتبعه البعض من إثبات مبلغ البيع الأجل كإيراد رغم عدم تحصيله وتكوين مخصصاً لما يرجح عدم تحصيله لن يمثل تدفقاً نقدياً أو منفعة اقتصادية صحيحة . وبكلمات أخرى فإن التدفقات النقدية المتوقعة المستقبلة من أصل متداول (أو ثابت) لن تحدث إلا بالبيع المحصل .

التدفق من الاستخدام (والبيع المحصل)

وكما أن التدفق النقدى للداخل من البيع ، والذى كثيراً ماينتج من بيع أصل متداول وتحصيل قيمته ، فإن استخدام الأصل الثابت وكما أشرنا يحدث هو الأخر تدفقاً نقدياً للداخل كما فى استخدام أصل ثابت إنتاجى (آلة) فى الإنتاج الصناعى ثم بيع المنتج المستهدف وتحصيل قيمته وبدون ذلك الاستخدام "والبيع المحصل" للأصل المتداول (السلعة) الذى أنتجه أو ساعد فى إنتاجه هذا الأصل الثابت فإنه لن توجد تدفقات نقدية للمنشأة (من البيع والاستخدام) .

إذاً وكما أشرنا إن الأصل يحدث تدفقات نقدية مستقبلة للداخل : إما

عند بيعه "وتحصيل قيمته" ... عادة أصل متداول

عند استخدامه ثم بيعه "وتحصيل قيمته" ... أصل ثابت ومتداول

ولقد جرى العرف على أن مصطلح البيع يرد فى الكتابات المحاسبية فى معظم الأحوال على أنه بيع أصل متداول (واستثناءاً بيع الأصل الثابت إما أثناء أو فى نهاية عمره المفيد للمنشأة) . والاستخدام هو عادة استخدام أصل ثابت فى العملية الصناعية (أو غيرها) ومع هذا يستخدم الأصل المتداول أيضاً لتصنيع أصل متداول مستهدف (كما فى استخدام الخامات لتصنيع السلعة المستهدفة كما أشرنا) .

افتراضات أساسية لجلب المنافع الاقتصادية
(من بيع الأصل أو استخدامه)

ينبنى مفهوم المنافع الاقتصادية المستقبلة من بيع أو استخدام أى أصل – فى

منشأة صناعية – على عدة افتراضات أساسية :

فى حالة بيع الأصل :

وكثيراً مايكون البيع هو بيع أصل متداول ويفترض أن الأصل فى منشأة صناعية تنتج سلعة ما :

* سيتم إنتاجه .
* سيتم أ- بيعه وب- تحصيل قيمته .
* ستتمكن المنشأة من تحديد درجة مساهمة هذا الأصل فى التدفقات النقدية الصافية للمنشأة من البيع المحصل(فى حالة أن المنشأة تنتج عدداً متنوعاً من الأصول أى السلع التى سيتم بيعها) .

فى حالة استخدام الأصل

وكثيراً مايكون الاستخدام هو استخدام أصل ثابت (فى العملية الصناعية) ويفترض أيضاً ثلاث فروض ، أن :

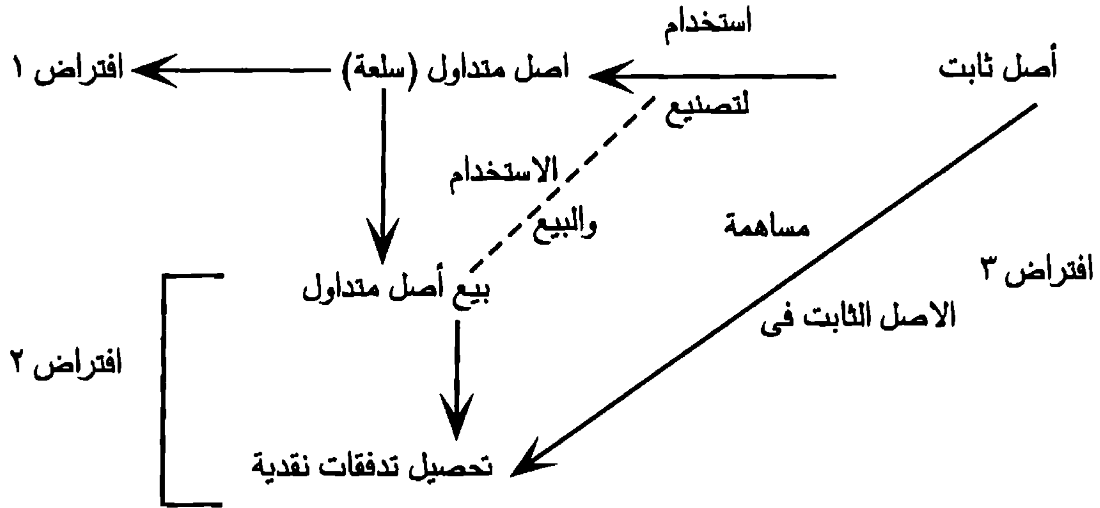
* الأصل الثابت سيشترك فى عملية الإنتاج عادة الصناعى التى ستتم بالفعل .
* الأصل المتداول الناتج عن هذا الأصل الثابت سيتم إنتاجه ثم بيعه بالفعل .
* ستتمكن المنشأة من تحديد درجة مساهمة هذا الأصل (الثابت) فى التدفقات النقدية للداخل من عملية بيع الأصل (المتداول) .

ويتطلب تحقيق هذه الافتراضات توافر درجة عالية جداً من مهارة المحاسبين وغيرهم فى المنشأة فى توقع عمليات الإنتاج والبيع وحالة الأسواق (والظروف الأخرى) مع توفر قدر كافى وضخم من البيانات المالية والإحصائية الأحدث – وأولاً بأول – عن الإنتاج والبيع والسلع المماثلة والتغييرات فى الأسعار ... إلخ .

شكل رقم٦

مساهمة الأصل فى التدفقات النقدية الصافية

(منشأة صناعية)



يبين الشكل (٦) أن استخدام الأصل الثابت ترتب عليه تصنيع الأصل المتداول (السلعة) التى تم «بيعها وتحصيل ثمن بيعها» .

ثبات الأسواق

ويفترض أيضاً لتحقيق الأصل المنافع الاقتصادية المستقبلة للمنشأة أن تظل أسواق البيع على حالها قدر الإمكان ولا تتغير عن ما كانت عليه وقت الدراسات . وهذا فرض صعب للغاية لأن عنصراً واحداً من العناصر المؤثرة على السوق – وهو التكنولوچيا ينمو بمعدلات كبيرة وسريعة بما يؤثر على تحديد معدلات البيع (ثم الإنتاج) والتحصيل . ولذلك فإنه فى تقدير المنافع الاقتصادية المستقبلة من الأصل يعد عامل التكنولوچيا المؤثر على الطلب وعلى البيع أحد المعوقات الأساسية فى إيجاد تقدير يعتمد تماما عليه .

وقد يقال أن المنفعة الاقتصادية قد تتحقق من مجرد مساهمة الأصل الثابت باستخدامه فى إتمام الإنتاج ، إلا أن مجرد وجود الإنتاج التام دون بيعه يعنى عدم

تحقيق منفعة اقتصادية أو تدفقات نقدية صافية بل هو خسارة طالما لم يبع .

ومن المعلوم أن تحقق تلك الافتراضات يرجح تحقق المنافع الاقتصادية المستقبلة للمنشأة المعنية .

٥-٢-(١٠)-٣ الأصل الخدمي يحقق أيضاً منافع

يعرف معيار IAS ١٦ الأصل (ثابت ومتداول) أنه ذلك الذى يعطى منافع اقتصادية للمنشأة . وقد يسهل نسبياً أو ممكن أن تلاحظ المنشأة المنافع التى تتدفق عليها من استخدام أصل ثابت انتاجى مثل آلة إنتاج فى مصنع للنسيج ، ولكن هل المسألة بنفس السهولة بالنسبة لأصل ثابت أخر فى ذات المصنع لايستخدم مباشرة فى الانتاج ، كالأثاث وكيف تقدر المنافع الاقتصادية من استخدامه ؟

المفهوم أن استخدام الأصل الإنتاجى يساهم بدرجة كبيرة عما يساهم به استخدام الأصل الخدمى أو الذى يستخدم فى غير الإنتاج مباشرة - مثل الأثاث - فى جلب منافع اقتصادية للمنشأة . فالأثاث قد يساهم فى إنتاج وبيع منتجات هذا المصنع ولكن بنسبة ضئيلة للغاية . ذلك أنه بدون الأثاث - من مناضد ومقاعد ودواليب وآلات حاسبة بسيطة وأجهزة تكييف الهواء والهواتف ... قد لايمكن دائماً أداء أو متابعة جانب من الإنتاج الصناعى ، بكفاءة عالية ومستمرة .

وقد يحسب نصيب - أو مايجلبه - استخدام الأصل الخدمى من منافع اقتصادية للمنشأة الصناعية عن طريق تحديد معدل مساهمة ذلك الأصل الثابت فى «تهيئة المجال» للإنتاج الصناعى الجيد وكذا تحديد مدى منفعة ذلك الإنتاج الصناعى من تهيئة هذا المجال ، ومن مساعده الأنشطة الموظفة لإتمام هذا الإنتاج الصناعى وبيعه .

٥-٢-١٠-٤ صعوبة تقدير التدفقات النقدية رغم ضرورتها

وتحقق الافتراضات السابق ذكرها أمر حيوى من أجل إمكانية القيام بتوقع كفء للتدفقات النقدية للداخل من استخدام مفردة ما كآلة مثلاً تعمل ضمن مجموعة من الآلات على خط إنتاج ، فى منشأة لتصنيع سلعة معينة كما فى صناعة سيارات

الركوب ، فكيف يتم ذلك ؟ وكما جاء بالمثال السابق (تدفقات نقدية صافية من آلة فى منشأة كريم ص ٢٢٢) فإن المطلب هو أن يقدر للاله نصيب عادل من التدفقات النقدية الصافية (تدفقات نقدية للداخل مطروحاً منها التدفقات النقدية للخارج) للمنشأة من بيع وتحصيل إنتاجها التام يقابل مساهمة تلك الآلة فى هذا الإنتاج المباع . وممكن أن يتم تقدير النصيب على أساس قيمة الآلة أو عدد ساعات تشغيلها أو على أساس اعتبارها مركز تكلفة يضم خامات تم التشغيل عليها وعمال وعدد ساعات تشغيل.. أو أى طريقة للحساب (وهناك طريقة قد تبدو عامة يحددها المعيار IAS ٣٦ تتم من خلال وحدة توليد النقدية كما سيجىء) .

ومهما يكن من أمر فإن الطريقة التى سيتم العمل بها تعتمد ولاشك على أراء المحاسبين وهو ماقد يوجد اختلاف فى التقدير من محاسب وأخر .

ويهم أن نربط هذه الصعوبة بأن مصطلحى المنافع الاقتصادية المستقبلة للمنشأة أو التدفقات النقدية المتوقعة من بيع أو استخدام أصل قد وردا فى أكثر من تعريف لأكثر من نوعية من نوعيات البنود أو القيم المالية كتعريف الأصل الثابت والقيمة الحالية ، والزمن وقيمة النقود ، والقيمة المستمر استخدامها علاوة على أن المنشأة الصناعية مثلاً تحدد سعر بيع سلعتها عادة على أساس تقدير قيمة التدفقات النقدية الصافية المتوقعة من البيع (والإنتاج) – مما يربط بين صعوبة التقدير وبين هذين المصطلحين (المنافع الاقتصادية المستقبلة أى التدفقات النقدية الصافية المتوقعة للداخل) .

٥-٢-(١٠)-٥ رأي عن إثبات قيمة الأصل مرحلياً اعتماداً علي التدفق

من أهم ما يبينه ما تقدم أن المحاسبة المالية فى إثباتها للأصول والإلتزامات والمصروفات والإيرادات بالقوائم المالية تستخدم عدداً من القيم المالية . وتفى كل قيمة بمتطلبات معينة للمحاسبين . ومن ضمن مجموعة القيم المالية أورد أحد المراجع المحاسبية الشهيرة للمؤلفين «ادواردز وبيل Edwrds & Bell » مجموعة من القيم المالية منها ماهو مبنى على التكلفة التاريخية ومنها ماهو ليس كذلك .

وتبنى تلك المجموعة –وفقاً لذلك الرأى –[٩٣] على ثلاثة مراحل أساسية فى تحديد قيمة أى أصل يجرى تصنيفه وإثباته .

١- الشكل الحالى Present Form .

٢- قائمة المدخلات (أو المصروفات) على الأصل list of inputs .

٣- المخرجات المتوقعة للأصل out put expected to become (كل ذلك حسب الحالة التى عليها الأصل) .

ويمكن تطبيق ذلك فى مثال على تصنيع مقعد من الخشب حيث يمكن أن يتمثل الوضع (أو الشكل) الحالى فى هيكل المقعد (كرسم) ثانياً فإن قيمة المقعد تتمثل فى «قائمة المدخلات» وهى الخشب والعمالة ، الغراء ... الخ لبناء مايسمى بالشكل الأول للمقعد initial form . وثالثاً هو الشكل أو المخرج النهائى أو المقعد التام دون حساب ماقد يتطلبه المقعد من إضافات مثل جلسة خشبية أسفله (لوضع قدم الجالس على الكرسى عليها) .

وعلى أساس المراحل التى يقترحها ذلك الرأى يمكن أن تظهر فيما يلى القيم التى يمكن أن يحسب أو يحدد بها أصل من الأصول (وهو هنا المقعد) :

شكل أولي

* التاريخى ، كمدخل Past, entry : التكاليف الأصلية original costs للمواد الخام كمدخلات (وغالباً المقصود أسعار شرائها) .

* التاريخى ، كمخرج past, exit : سعر البيع الأخير لهذه المواد الخام فى «شكلها كخامات» .

* الجارى ، كمدخل current, entry : تكلفة إدخال الخامات للتصنيع أى مدخلات .

* الجارى ، كمخرج current, exit : سعر البيع اليوم today's : لهذه الخامات المدخلة إذا كانت ماتزال فى شكلها الأصلى (حالتها الأصلية) وهى ليست كذلك (لأنه بدأ عليها عمليات صناعية مثل تكسير الخشب لعمل «المقعد» فى المثال المذكور أعلاه) .

* المستقبل ، كمدخل future, entry : التكاليف المستقبلة المتوقعة لنفس (لمثل) هذه المواد الخام إن كانت ماتزال فى شكلها الأولى (الأصلى) .

* المستقبل ، كمخرج future exit : سعر البيع المستقبلى المتوقع لنفس (لمثل) هذه المواد الخام إن كانت ماتزال فى شكلها الأولى (الأصلى) وهى ليست كذلك .

الوضع (أو) الشكل الحالى

* التاريخى ، كمدخل Past, entry : التكاليف التاريخية (فى الماضى) التى من الممكن شراء الأصل بها فى شكله الحالى كمنتج غير تام Partially completed form (ولم ينته العمل فيه بعد) .

* التاريخى ، كمخرج Past, exit : سعر البيع التاريخى (فى الماضى) الذى كان يمكن أن يباع به الأصل فى شكله الحالى كمنتج غير تام .

* الجارى ، كمدخل current, entry : التكلفة فى الوقت الحالى لشراء أصل فى شكله الحالى .

* الجارى ، كمخرج current, exit : سعر البيع اليوم للمُنتج فى شكله كمنتج غير تام.

* المستقبل ، كمدخل Future, entry : التكلفة المتوقعة لشراء أصل من المورد مباشرة وهو بشكله الحالى كمنتج غير تام .

* المستقبل ، كمخرج Future, exit : سعر البيع المستقبلى المتوقع للأصل (للمنتج) فى شكله الحالى كمنتج غير تام .

الشكل النهائي

* التاريخى ، كمدخل Past, entry : التكلفة التاريخية (فى الماضى) التى كان يمكن عندها (بها) أن يتم شراء الأصل بشكله النهائى التام «ولكنه لم يحدث بعد».

* التاريخى ، كمخرج Past, exit : سعر البيع التاريخى (السابق) الذى كان يمكن أن يباع به الأصل فى شكله النهائى التام «إذا كان لدينا بالفعل هذا المنتج بهذا الشكل ، ولكن هذا لم يحدث لنا بعد» .

* الجارى ، كمدخل Current, entry : التكلفة فى الوقت الحالى لشراء أصل فى شكله النهائى التام «الذى ليس لدينا بعد» .

* الجارى ، كمخرج Current, exit : سعر البيع اليوم لمُنتج فى شكله النهائى التام .

* المستقبل ، كمدخل Future, entry : التكلفة المستقبلة المتوقعة لشراء هذا المنتج من المورد مباشرة وهو بشكله الحالى كمنتج تام .

أى بكلمات أخرى فإن هذين الكاتبين قد وضعا تطور العمل – فى منشأة صناعية – على الخامات لكى تصبح سلعة تامة قابلة للبيع كما يلى :

مراحل إظهار القيم

فى هذا الرأى : الشكل الأولى ← الشكل الجارى ← الشكل النهائى .

يقابل المراحل التقليدية

الصناعية : خامات ← إنتاج تحت التشغيل ← إنتاج تام (المقعِد فى المثال) .

إيضاحات على هذا الرأي

* أدرجت المفاهيم على أساس وجود ثلاثة مراحل : خامات/إنتاج غير تام/إنتاج تام.

* ومن المفهوم أن القيم التى ستستخرج بناء على هذه المفاهيم وهى فى حقيقتها قيم كأجزاء من القيمة (وأحياناً التكلفة) النهائية ultim.te للأصل عندما يكون جاهزاً فى الغرض الذى يتم إنشائه من أجله .

* ومن تلك القيم ماهو فعلى (كمدخل) ومنها ماهو تقديرى أو متوقع (وجانب منه يظهر فى مصطلح مخرج) .

* كما أن مصطلح مدخل يمثل تكلفة ومصطلح مخرج يمثل سعر بيع .

٥-٢-١١ القيم المالية ترتبط بالتدفقات النقدية

إذا تأمل المحاسب المصطلحات المحاسبية التى تعكس قيما مالية للأصول يجد أنها تدور حول المفهوم الحديث (نسبياً) الذى يتجه إليه المحاسبون فى العالم – وازداد هذا الاتجاه مؤخراً – وهو أنه فى أية عملية تحتاج إلى تمويل ضخم أو أن قيمتها ضخمة نسبياً ينبغى معرفة قيمة المنشأة المعنية التى ستقترض مثلا أى قيمتها السوقية أو النقدية (أى وكأنما هى فى نقطة التصفية – وهى ليست كذلك بل هى مستمرة go-ing concern – وفقا لما سبقت الاشارة إليه فصل٢) . ولأن مصطلح تصفية والذى عنده تتحول أصول المنشأة إلى نقدية تسدد بها التزاماتها فإن استخدام المحاسبين له لايتفق وواقع الحال ولذلك أصبح المحاسبون يستخدمون مصطلحا قد يعطى المقصد وهو مصطلح تدفقات نقدية . ويظل المحاسب يسأل عن المنافع الاقتصادية أى التدفقات النقدية من بيع أو استخدام أصل ما وتنميها .

ولذلك فإن التدفقات النقدية عنصر ما فى القيم السابق ذكرها مثل القيمة الممكن استردادها والقيمة المستمر استخدامها وسعر البيع (الإجمالى) والصافى والقيمة البيعية الصافية وكلها تعطى قيماً تمثل فى النهاية تدفقات نقدية صافية تقديرية للمنشأة (إجمالى تدفقات نقدية للداخل مطروحاً منها إجمالى تدفقات نقدية للخارج) .

٥-٢-١٢ قرار ٢٠٤ والمعايير المصرية (بشكل عام)

لم يتناول القرار ٢٠٤ والمعايير المصرية معظم المصطلحات المحاسبية السابق ذكرها (وغيرها كثير) بالشرح والتفصيل أو حتى بالإشارة . وقد يرجع ذلك فى كثير منه ، وكما أوردنا ، إلى أن معايير IAS لم تتناول هذه المصطلحات بالشرح وإنما تناولت معظمها بالإشارة ولم تعد بعد معايير مصرية مقابلة لها مثل مايقابل المعيار IAS ٣٦ . وقد أورد هذا المعيار IAS الأخير تعريفات – وليس شرح– كثير من تلك المصطلحات .

وقد عرف معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل (الأصول الثابتة وإهلاكاتها) – وكما جاء فيما تقدم – القيمة العادلة ، وخسائر ناتجة عن انخفاض القيمة ، والقيمة القابلة للإهلاك .

وكان المعيار ١٠ – قبل تعديله – قد أورد وكما أشرنا تعريفاً للمبلغ القابل أو القيمة القابلة (أو الممكن) للاسترداد بأنه «المبلغ الذى تتوقع المنشأة استرداده من الاستخدام المستقبلى للأصل بما فى ذلك صافى القيمة التخريدية لهذا الأصل عند التخلص منه» ، غير أن المعيار ١٠ المعدل صدر دون ذلك التعريف . ويبدو أن ذلك يرجع إلى أنه لايتفق مع تعريف المعيار IAS ٣٦ لهذا المصطلح ولكنه يتفق مع تعريف نفس المعيار IASللقيمة المستمر استخدامها .

أما معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ (الأصول غير الملموسة) فقد أشار إلى مصطلح منافع اقتصادية مستقبلية كما عرف السوق النشطة (ويقابل المعيارين١٠ المعدل ، ٢٣ – وكما جاء فيما تقدم – المعيارين IAS ١٦ ، ٣٨ على التوالى) .

مثال (عام):

فى منشأة شاهيناز لتصنيع وبيع الملابس الجاهزة ظهرت فى ١٩٩٩/١/١ هذه البيانات : سعر بيع بدلة رجالى (إنتاج يناير ١٩٩٩) بمبلغ ٣٥٠جنيه وقد ووفق فى ١٩٩٩/١/١ على طلب مشترى على شرائها بمبلغ ٣٢٥جنيه وتتكلف عملية البيع ٥جنيه، آلة حياكة مشتراه فى ١٩٩٩/١/١ وتكلفة شرائها ١٥٠ ألف جنيه (ومصروفات تركيبها ٥ ألاف جنيه وقيمتها التخريدية ١٠٠٠جنيه وعمرها المفيد ١٠سنوات) ، مساهمة الآلة فى إنتاج السلع (المباعة) فى ٢٠٠٠/١/١ ١٠٠٠جنيه وكل السلع المنتجة مباعة وقيمتها محصلة وسعر بيع الآلة (١٩٩٩/١/١) ١٤٠ ألف

جنيه وتكلفة بيعها ١٠٠٠جنيه (والقيمة الحالية للتدفقات النقدية الصافية من الاستخدام الكلى الآلة ١٥٠ ألف جنيه فى ١٩٩٩/١/١ ومن بيعها أخر عمرها ٢٠٠٠جنيه) .

ويقترح وفقاً لمعايير IAS's أن تظهر القيم المالية المتعددة وفى ١٩٩٩/١/١ أو فى ٢٠٠٠/١/١ حسب الأحوال كما يلى :

* القيمة الدفترية للآلة (٢٠٠٠/١/١) : ١٣٩٦٠٠جنيه (حُسب الإهلاك عن سنة ١٥٤ ألف جنيه × ١٠٪ قسط ثابت).

* القيمة العادلة (للبدلة) : ٣٢٥جنيه (السعر المتفق عليه بين البائع والمشترى وبافتراض إرادتهما حرة وعلى دراية بالسوق) .

* سعر البيع الصافى للبدلة : ٣٢٠ جنيه (خصم ٥جنيه تكاليف بيع من سعر البيع المتفق عليه) .

* القيمة السوقية للبدلة : ٣٢٥جنيه يفترض فى هذا المثال أن القيمة السوقية هى القيمة العادلة .

* القيمة المستمر استخدامها للآلة (١٩٩٩/١/١) : ١٥٢ ألف جنيه .

* القيمة الممكن استردادها للآلة (١٩٩٩/١/١) : ١٥٢ ألف جنيه .

إيضاحات :

أ- يبين المثال أن بعض القيم والمصطلحات تستخدم لإظهار قيمة أصل متداول أو ثابت مثل سعر البيع وسعر البيع الصافى والقيمة العادلة وأن بعضها يرتبط بأصل ثابت (وليس عمليا ارتباطه بأصل متداول) مثل مصطلح القيمة المستمر استخدامها .

ب- القيمة المستمر استخدامها لآلة الحياكة تساوى القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلة من استخدامها (من ١٠سنوات إلى ١٩٩٩/١/١) ومن بيعها وهى نفاية أو خردة فى نهاية عمرها المفيد (نهاية الـ١٠سنوات) = ١٥٠ ألف جنيه + ٢٠٠٠ = ١٥٢ ألف جنيه .

حـ- القيمة الممكن استردادها للآلة تساوى المبلغ الأكبر بين سعر بيعها الصافى وهو فى ١٩٩٩/١/١ ١٣٩ ألف جنيه (١٤٠ ألف جنيه سعر البيع منقوصاً بتكلفة

البيع ١٠٠٠جنيه) والقيمة المستمر استخدامها من الآلة حتى نهاية عمرها المفيد وهو ١٥٢ ألف جنيه إذاً هذا المبلغ الأخير هو القيمة الممكن استردادها .

د- يتم حساب قيمة كل تدفق نقدى فى كل سنة من السنة العاشرة رجوعاً إلى السنة الأولى (١/١/١٩٩٩) باستخدام معدل تخفيض (أو خصم) متعارف عليه (ولم يذكر أى معدل بالمثال أو طريقة الحساب السابق الإشارة إلى ذلك) .

هـ- القيمة العادلة للبدلة تعادل فى هذا المثال قيمتها السوقية. وأحسن سعر بيع (وفقاً للمعيار البريطانى - وأيضاً IAS) هو ٣٢٥جنيه (ولاتحسب هنا تكلفة البيع الا لسعر البيع الصافى) .وهو السعر الذى يتم به مبادلة «البدلة» بالنقدية .

٥-٢-١٣ ملخص

يستخدم المحاسبون عدداً من المصطلحات المحاسبية (يتناسب كل مصطلح والحالة القائمة) لإظهار قيم الأصول (والالتزامات) بالقوائم المالية . ومن هذه المصطلحات = القيمة العادلة ، والقيمة السوقية وسعر البيع ، وسعر البيع الصافى ، والقيمة البيعية الصافية ، والقيمة الممكن استردادها (القيمة القابلة للإسترداد) والقيمة المستمر استخدامها (القيمة المستخدمة) والقيمة الحالية والزمن وقيمة النقود ، والمنافع الاقتصادية المستقبلة. ويتمثل المصطلح الأخير ، عادة ، فى تدفقات نقدية صافية مستقبلة . ورغم هذا فإن تلك المصطلحات تعتمد عادة عند توظيفها على أن تقدير قيمة التدفقات النقدية الصافية (للمنشأة) ، حجم النقدية الصافية اليوم وحجمها غداً وبعد غد . ومن ثم فإن التدفقات النقدية المستقبلة من إستخدام أو بيع أصل ينبغى على المنشأة دائماً دراستها وتقديرها بعناية وكفاءة لأن استمرارية المنشأة لايعتمد فقط على الارتفاع المستمر لربحيتها بل يعتمد أيضاً على الارتفاع المستمر للتدفقات النقدية الصافية المستقبلة (والحالية) من إستثمار أموالها أحسن استثمار ممكن ومن إعادة استثمارهذه التدفقات والربح المبنى على أمور غير مؤكدة (مثل وجود مبيعات غير محصلة) ليس وحدة دليلاً على نجاح ثم استمرارية المنشأة.

وقد أشارت معايير المحاسبة - وضمنها المعايير المصرية - إلى بعض تلك القيم كما أن بعض المعايير عرضت لها مثل المعايير الأمريكية ومعايير IAS إلا أن

معظم تلك القيم والمصطلحات ظل دون شرح مفصل أو مجرد تعريف مثل المنافع الاقتصادية المستقبلة ، وإن كان المعيار الأمريكى ٦ (SFAC 6) قد عرض لها باختصار شديد . وقد يرجع ذلك فى جانب منه إلى أن مناقشة المحاسبين لها قد أخذت مجالات واسعة كما بعض المحاسبين يؤكد صعوبة بعضها (مثل ق.ب.ص) ونفس الشيء ينطبق على تقدير المنافع الاقتصادية المستقبلة من استخدام (أو بيع) أصل بمنشأة أو يعد من الأمور الشائكة التى تقابل المحاسب رغم مالها من أهمية بالغة للمنشأة .

٥-٣ إعادة التقييم

٥-٣-١ الفروق جوهرية

تتطلب معايير المحاسبة أن تكون القيم الدفترية للأصول هى - أو قريبة من - قيمة إعادة تقييم هذه الأصول . وعن الأصول الثابتة فالمتفق عليه وفى معظم الأحوال - وكما تقدم - أن القيمة العادلة لها هى عادة قيمتها السوقية . فهل يعنى ذلك أنه إذا اختلفت القيمتين فينبغى أخذ القيمة العادلة (السوقية) مباشرة وفى جميع الحالات ، أم أن لتطبيق ذلك متطلباً معيناً ؟

اتفق كثير من المحاسبين على أن إظهار أصل ثابت ما بقيمته العادلة (السوقية) بدلاً من قيمته الدفترية لايتم عادة الا إذا كان الاختلاف بين القيمتين جوهرياً (ضخماً) m.teri.l وليس مجرد اختلاف . غير أن المحاسبين لم يحددوا حجم هذا الاختلاف الجوهرى فهل الاختلاف الجوهرى مثلاً هو الذى يبلغ ٢٠٪ ، ٣٠٪ أم ٨٠٪ و ٩٠٪ بالزيادة أو النقص بين القيمتين ؟

٥-٣-١-١ عموميات بالمعايير "للفرق الجوهري"

المعيار الأمريكي ٤٣

لم تتناول أهم المعايير الأمريكية المرتبطة بالأصول الثابتة مسألة مقدار حجم الفروق بين القيمة السوقية (أو العادلة) للأصول الثابتة وقيمتها الدفترية بالتفصيل والشرح . ويميل الاتجاه المحاسبى الأمريكى فى المعايير إلى «عدم التحديد وترك المسألة عامة» . فمثلاً عندما أراد المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) - عن تسعير

المخزون – أن يبين مايمكن اعتباره مخزوناً رغم أنه قد لايتصف بصفاته استخدم عبارة عامة (وغير محددة) وهى عبارة «نسبة ضئيلة أو صغيرة» .

«فالحقيقة أن الأصل القابل للإهلاك الذى يتم وقفه عن الاستخدام المعتاد له ثم يحتفظ به من أجل بيعه لايعد مؤشراً على أن البند يجب أن يصنف كجزء من المخزون . والمواد الخام .. المشتراه من أجل الإنتاج قد يمكن استخدامها ... لتشييد الأصول طويلة الأجل ... التى لاترتبط بالإنتاج ... ولكن لأن الحقيقة أن بنود المخزون (هذه) تمثل نسبة ضئيلة من الإجمالى ... ، وقد لاتستخدم فى النهاية فى عملية الإنتاج فهى لذلك لاتتطلب تصنيفاً منفصلاً ... مواد العمليات والمهمات لشركات معينة مثل شركات إنتاج البترول تعالج عادة كمخزون ...

The fact that a depreciable asset is retired from regular use and held for sale does not indicate that the item should be classified as part of the inventory. Raw materials... purchased for production may be used... for the construction of long-term assets... not related to production..., but the fact that inventory items representing a small portion of the total may not be absorbed ultimately in the production process does not require separate classification... operating materials and supplies of certain companies such as oil producers are usually treated as inventory « (٩٤) .

ويبين هذا المعيار أن المواد الخام المشتراه للإنتاج قد يتم استخدامها لتشييد أصل طويل الأجل (أخشاب مشتراه لتصنيع مكاتب فى منشأة لتصنيع وبيع الأثاث قد تستخدم جزء من هذه الأخشاب فى تصنيع مكاتب ستستخدمها إدارات هذه المنشأة) ... وهى لاترتبط حينئذ بالإنتاج ولكن طالما أنها تمثل نسبة ضئيلة من إجمالى الأخشاب فيمكن إدراجها ضمن المخزون . وقد يكون هذا الإجمالى هو إجمالى الأخشاب المشتراه أن ، المخزونة وقد يكون أيضاً – وإن كان ذلك أقل ترجيحاً – إجمالى المستخدم من الأخشاب .

ولكن كم تلك النسبة من الإجمالى التى تعتبر ضئيلة ؟ فإذا كانت كمية الخشب المشتراه لتصنيع مكاتب فى فترة ما تبلغ ١٠٠٠م٣ وأصبحت هى إجمالى رصيد المخزون فهل الـ١٠٠م٣ منها تمثل نسبة ضئيلة أم لا ؟ هذه هى المسألة التى لم يحددها هذا المعيار الأمريكى .

وقد أشار هذا المعيار الأمريكى فى موضع أخر وهو يتناول القيمة البيعية

الصافية – وكما بينا – إلى مسألتين عامتين أيضاً وهما التكاليف المعقولة re.son-.ble costs وهامش الربح العادى التقريبى norm.l profit m.rgin فما هى «المعقولة» وماهو «التقريبى» ؟ يعتمد العمل بما هو «معقول أو تقريبى» على مايعتقد به المحاسب أو المنشأة ، إنه العرف العام وليس فقط العرف المالى بل يمكن أن يكون العرف الاقتصادى وحتى القانونى . فالسوق قد يفرض سعراً معيناً لنوعية من السلع زاد المعروض منها كثيراً عن الطلب إذاً قد يخفض بائع هذه السلعة سعرها إن أراد – ولو ٢٠٪ – وطالما مازال رابحا حتى ينافس وقد يعتبر ذلك التخفيض – بعد الدراسات – معقولاً . أى أن كل من المعقولية والتقريبية مسألة نسبية .

معايير المحاسبة المصرية

تناول القرار الوزارى رقم ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ – بشأن معايير المحاسبة المصرية (الذى سبقت الإشارة إليه) – فى التمهيد بعض المسائل وصبغها بصبغة عامة دون تحديد مثل إجراء «تعديلات طفيفة» على معايير المحاسبة المصرية وأن هناك بنود هامة «نسبياً وتقاس أهمية البند «بمدى» تأثيره على المستخدم العادى للقوائم المالية .

٥-٣-٢ ضرورة مراعاة الأهمية النسبية

٥-٣-٢ - ١ تطبيق المعدلات يبدو غريباً أحياناً

إذاً فإن تحديد مقدار حجم الاختلاف بين القيمة الدفترية للأصل الثابت وقيمته السوقية (أو العادلة) أمر لم تحدده معايير المحاسبة بالضبط . ولذلك فإن المقترح مع مراعاة الظروف والملابسات والحالة المعنية الرجوع – وكما أشرنا – للعرف عن النسب العامة المتعارف عليها مثل النسبة التى تمنحها منشأة لعميلها عند سداده نقداً أو مقدماً . ويلاحظ أن مثل هذه النسبة تعتمد ، عادة ، عند التعامل بها على ظروف كثيرة منها حجم ونوعية تعاملات العميل السابقة والحالية مع المنشأة ومدى قدرته على السداد وخبرات المنشأة السابقة معه فى الوفاء بكافة التزاماته وظروف السوق ونوعية السلعة ودرجة جودتها وظروف المنشأة ذاتها وما إلى ذلك . والأمثلة على هذا كثيرة فالمنشأة البائعة قد تمنح بعض عملائها مابين ٣ ، ٧٪ وأحياناً ١٠٪ خصماً عند السداد النقدى ، وبالتالى قد يمكن استخدام المعدل الأكبر (١٠٪) للدلالة على مقدار

حجم الفروق فإن زادت على ١٠ ٪ مثلاً فهى ضخمة وإن نقصت فالفروق إذاً هى ضئيلة . فإذا بلغت القيمة الدفترية لأصل ثابت ١٠٠ ألف جنيه وقيمته السوقية ٨٠ ألف جنيه . وكانت القيمتين لأصل أخر مليون وسبعين ألف جنيه ، ومليون جنيه على التوالى فإن المقترح أن يتم تخفيض قيمة الأصل الأول بمبلغ ٢٠ ألف جنيه على اعتبار أن هذا الفرق جوهرى (٢٠ ٪) فى حين لايتم تخفيض قيمة الأصل الثانى إلى قيمته السوقية (أى إلى مليون جنيه) - رغم أن القيمة السوقية له تقل عن الدفترية بمبلغ ٧٠ ألف جنيه - لأن هذا الفرق طبقا لتلك النسبة ويبلغ ٦,٥ ٪ ليس جوهرياً . ويعطى ذلك انطباعاً بأن استخدام ذات النسبة - وهى الـ ١٠ ٪ - على الحالتين أدت إلى عدم إظهار مبلغ ٧٠ ألف جنيه بالدفاتر والقوائم المالية وإظهار مبلغ أقل الـ ٢٠ ألف جنيه ويوحى ذلك بأنه رغم أن استخدام المعدلات يعد من الوسائل الهامة للمحاسب والتى يمكن أخذها بعين الاعتبار لكى تحدد له ، وإلى حد ما، إذا كان مبلغ الفرق بين القيمة الدفترية لأصل ما وقيمة إعادة تقييمة يمكن اعتباره مبلغاً جوهرياً أو غير جوهرى - إلا أنها قد تبدو ، أحياناً ، وسيلة غريبة لاتنظر كثيراً إلى قيمة المبلغ المعنى رغم ضخامته (وأحيانا صغره) نسبياً .

المعدلات المرتبطة بالأصول تعتمد عادة علي جودتها

ورغم أهمية التعامل بالنسب (أو المعدلات) باعتبارها إحدى الوسائل المتعارف عليها لتحديد مقدار ضخامة أو ضآلة بند ما ، فإن بعض تلك النسب قد يتطلب عدم التعامل معها بمفردها بل لابد أن تؤخذ معها فى الاعتبار عوامل أخرى مثل جودة الأصل . فمثلاً نجد أن معدل المخلفات من خامة (أو سلعة) كورق طبع الصحف والمجلات يرتبط ، وكما أشرنا فى هذا الكتاب ، بدرجة جودة تلك الخامات وبالتالى فهو ليس ثابتاً بل يتغير عكسياً مع تلك الجودة ، بمعنى أنه كلما ارتفعت جودة ورق طبع الصحف والمجلات كلما انخفض معها معدل المخلفات . فمثلاً قد يبلغ معدل المخلفات المتعارف عليه لورق الطبع - الفنلندى حوالى ٥ ٪ فى حين أنه قد يزيد فى ورق الطبع الروسى على ٣٠٪ (أو ٣٥٪) وبالتالى فإنه إذا أردنا القياس على معدل المخلفات فى ورق الطبع واستخدامه للدلالة على ضخامة أو ضآلة بند ما فإن الـ٥ ٪ وحتى الـ ١٠ ٪ قد تعتبر حداً مناسباً ولكن فى نطاق معين (نطاق الورق جيد الصنع).

معيار IAS رقم ١ ، والمحاسبة المصرية رقم١

تكلم المعيار IAS ١ (وكذا معيار المحاسبة المصرية رقم١ المعدل) عن الأهمية النسبية لبند ما ،كل بند هام يجب أن يظهر مستقلاً فى القوائم المالية Each material item should be presented separately in the finacial statement ، (٩٥) .

وهذه الأهمية النسبية تتحدد – عادة – على أساس حجم البند النسبى بالإشارة إلى باقى البنود . فبند الخامات المستخدمة قد يمثل فى منشأة صناعية أكثر من ٤٠٪ وأحيانا وكما أشرنا ٨٠٪ (كما فى منتجات الألبان) من عناصر تكلفة إنتاج السلعة وبند الأصول الثابتة قد يمثل نسبة تزيد عن ذلك (مقوماً على أساس التكلفة التاريخية لأن القيمة السوقية للأراضى والمبانى قد ترفع بند الأصول الثابتة عن ذلك كثيراً) . أما بنود أخرى كالسلف المؤقتة أو سلف العاملين أو الاستقطاعات من رواتبهم عن أقساط مشترياتهم أو غيره فهى بقيمها الظاهرة ليست – مقارنة ببند ضخم كالأصول الثابتة فى منشأة صناعية – بنوداً ذات أهمية .

٥-٣-٣ ملخص

قد يلجأ المحاسب ، وهو يحدد مدى ضخامة أو ضآلة بند معين من بنود القوائم المالية ،إلى المعدلات المتعارف عليها والتى تستخدمها المنشآت سواء فى منح عملائها خصماً أو فى تحديد إحجام منتجات فرعية أو متخلفة عن الإنتاج الصناعى (بالنسبة للمنشآت الصناعية) أو ماشابه ذلك . وقد ترتبط الأهمية النسبية ، لبند ما ليس فقط بمبلغ ذلك البند بالإشارة إلى غيره من ذات الفئة أو الإجمالى وإنما ترتبط أيضاً بالمنفعة الاقتصادية للمنشأة منه ومدى جودته .

٥-٤ بعض الظروف المقترحة لإعادة التقييم وبعض المفاهيم عنها

هناك عدداً من الظروف والأحوال التى تقابل المنشأة أثناء العمر المفيد للأصل الثابت وتتطلب إعادة تقييمه . **ومن هذه الظروف والأحوال التى تتطلب إعادة تقييم الأصل إذا ما أريد التطبيق الدقيق للمعيار IAS ١٦ ولمعيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل الذى يتطلب القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ العمل به مايلى :**

٥-٤-١ عند إعداد الميزانية (قائمة المركز المالي)

٥-٤-١-١ إعادة التقييم ضرورة

يبين المعيار IAS ١٦ وكذا معيار المحاسبة المصرية رقم(١٠) المعدل ، وكما أشرنا ، أن القيم العادلة لبنود الأصول الثابتة هى «قيمها السوقية» . وحتى تتحقق المنشأة فى تاريخ الميزانية من أن القيم الدفترية للأصول الثابتة بالقوائم المالية هى قيمتها السوقية فإن الأمر يتطلب تقييم هذه الأصول لكى يتم التحقق من أن قيم إعادة تقييم الأصول الثابتة تتساوى مع قيمها الدفترية أو قريبة تماما منها . وقد يقال أنه ينبغى بدلاً من التقييم دراسة المؤشرات على اختلاف القيمة السوقية عن الدفترية – وفقاً لما جاء بالمعيارين المذكورين وسيأتى – فإن لم تدل المؤشرات على وجود اختلاف فلا داعى لإعادة التقييم . ورغم وجاهة ذلك الرأى إلا أن تتبع المؤشرات عملية قد لاتكون بذات الفاعلية مثل إعادة التقييم أضف إلى ذلك بأن المعيار IAS ١٦ قد تطلب لبعض الأصول التى تتغير قيمتها العادلة بسرعة ، أن يتم تقييمها سنوياً [٩٦] . وأحسن تطبيق لذلك هو تاريخ الميزانية فى نهاية كل سنة . ويلاحظ فى المعيار ١٠ القديم (أى قبل تعديله كان متفقا مع المعيار IAS ١٦ ويتطلب إعادة التقييم سنوياً «.. يجب إعادة التقييم سنوياً» لبعض الأصول الثابتة التى تتعرض لتقلبات **كبيرة فى القيمة العادلة [٩٧]. وقد صدر المعيار ١٠ المعدل دون إشارة إلى هذا المتطلب الهام ويعنى ذلك أن معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل لايتفق – فى مسألة إعادة تقييم بعض الأصول الثابتة التى تتغير قيمتها العادلة سنوياً – مع معيار IAS ١٦ .**

والجدير بالإشارة أن من الأصول الثابتة التى يظهر فيها بوضوح أن قيمتها العادلة (أو السوقية) تتغير سريعا عن قيمتها الدفترية «أجهزة الحاسب الآلى» (الكمبيوتر) التى قد تنمو التكنولوجيا الموظفة فيها أكثر من مرة فى السنة الواحدة وبالتالى فإن أسعارها تتغير (وتتزايد) بسرعة فائقة . يضاف إلى هذا فإنه لاهتمام المعيار IAS ١٦ بعملية إعادة تقييم الأصل الثابت أشار بأن يتم التقييم «بشكل منتظم كافى sufficient regulrity» [٩٨] .

ومن رأينا أن السؤال مازال مطروحاً : هل تكفى المؤشرات وحدها مثل ثبات وعدم تنمية التكنولوجيا – وهو أمر قد لايكون عملياً أو واقعياً – للدلالة على أن القيمة السوقية (العادلة) للأصل الثابت تتفق مع قيمته الدفترية وأن الارتفاع المفاجىء

للأسعار يعنى تغير القيمة العادلة عن القيمة الدفترية للأصل الثابت؟ تحتاج الاجابة إلى مزيد من المناقشة .

وتجدر الإشارة إلى أن معيار IAS ١٦ ومعيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل – ومعايير أخرى – لم تتطلب صراحة أن يتم تقييم الأصل الثابت فى تاريخ الميزانية ، فما جاء بالمعيار IAS ١٦ (وأيضاً بالمعيار ١٠ قبل تعديله) عن تقييم الأصول الثابتة التى تتغير قيمتها العادلة تغييرات كبيرة أو ضخمة وسريعة سنوياً لم يتضمن أن تتم إعادة التقييم السنوية هذه فى تاريخ الميزانية وإن كان المرجح أن يكون ذلك هو التاريخ المفضل حتى تكون قيمة الأصول ، المعنية ، بالقوائم المالية هى القيمة العادلة . وممكن فى أى تاريخ آخر أن حدث فيه تغيير «جوهرى» ملموس فى القيمة السوقية أو فى القيمة الدفترية لأصل ما .

٥-٤-٢ عند تقييم أصل تقيم الفئة بأكملها

٥-٤-٢-١ المعياران (IAS ١٦) / ١٠ (المعدل)

تطلب المعيار IAS ١٦ أنه عند :

«إعادة تقييم بند من بنود الأصول الثابتة PPE فإن الفئة بأكملها التى ينتمى إليها هذا الأصل يجب إعادة تقييمها «مثلاً جميع المبانى ، جميع الأراضى ، جميع المعدات» If an item of PPE has been revalued, the entire class to which the asset belongs must be revalued for example, all building,s all land, all equipment « (٩٩) .

ولقد تطلب معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل ذلك أيضاً .

«عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول الثابتة التى ينتمى إليها هذا البند» (١٠٠) .

٥-٤-٢-٢ الأصل هو المفردة

معايير IAS's

عندما يتناول معيار ما من معايير IAS مصطلح sset. أى أصل فإن المقصود بذلك هو مفردة (أى آلة أو سيارة ...) وعندما يتكلم عن «جمع» هذا المصطلح أى - s. sets فالمرجح أنه يقصد عدد ، أو مجموعة من الأصول ونفس الشىء عندما يقول cl.ss أى فئة أو مجموعة متشابهة من الأصول أو نوعية متشابهة منها (وهو ماتتبعه

عادة معايير المحاسبة الأمريكية والبريطانية) .

وفى هذا فإن المعيار IAS يتعامل مع الأصول الثابتة على اعتبار أن الأصل يعنى المفـردة : أ- العـمـر المفـيـد للمـفـردة n sset's useful life ب- المنافع الاقتصادية من المفردة ssets economic benifits حـ- إعادة تقييم المفردة -rev l ued sset د- المبلغ الممكن استرداده من المفردة n sset's recover ble mount هـ- الأرباح أو الخسائر عند انتهاء العمر أو البيع بالنسبة لمفردة g ins or losses on retirement or dispos l of n sset [١٠١] .

ويلاحظ أنه فى بعض الأحيان قد يصعب جداً تحديد بعض المتغيرات التى ترتبط بالمفردة مثل المنفعة الاقتصادية من مفردة لاتؤدى عملها إلا من خلال مجموعة من الأصول وهو مابينه المعيار IAS ٣٦ (وأشرنا إليه وهناك المزيد) ورغم هذا فإن التعامل مع المفردة هو الأكثر عدالة.

معيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل

تناولت الفقرة ٣٢ السابق الإشارة إليها مايفهم منه أن التعامل مع أصل يعنى التعامل مع مفردة – ولكن المعيار تناول فى هذه الفقرة البند أيضاً على أنه مفردة .

٥-٤-٢-٣ حساب فائض إعادة تقييم للمفردة

وطالما أن التعامل يتم – أو يجب أن يتم مع كل أصل (أو إلتزام) فى القوائم المالية بذاته أى على أنه مفردة قادرة على أداء معين أو أنه يمكن أن ينسب إليها جهد أو عمل ما – وتحدد التكلفة لتلك المفردة ويعاد تقييم المفردة ويحسب إهلاك للمفردة وتحسب المنافع الاقتصادية منها ثم الأرباح والخسائر أيضاً منها – فإن الأمر المنطقى وطالما أن إعادة التقييم يتم أيضاً للمفردة فإنه ينبغى أن تتم المحاسبة على هذا التقييم فى حساب للمفردة يضم الزيادة فى قيمة إعادة التقييم عن القيمة الدفترية للمفردة ويخصم منه النقص ان كان له مجال (وفقاً لما جاء فى فصل ٢) .

وقد يفسر هذا الرأى على أنه لايتفق مع معيار IAS ١٦ ومع معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل لأنهما يتطلبان أن يمسك (حساب) فائض إعادة تقييم rev lu tion surplus وهو ما قد يفهم منه على أنه حساب واحد لجميع المفردات وليس حسابات متعددة (أى لكل مفردة حساب منفصل بها) . (والمعالجة

الأخيرة من رأينا) .

ولكن هذا التفسير فتح حـ / واحد يحمل المعيارين مالم يتطلباه :

أ- فلم يرد بأى معيار أن المطلوب مسك حساب واحد فقط لجميع الأصول .

ب- وإذا افترضنا أن ذلك صحيحاً فماذا يمنع أن يكون هذا الحساب عاماً ويفتح حسابات فرعية لكل مفردة على حدة (كما هو الحال فى المحاسبة على الحسابات الشخصية : المدينين والدائنين..) وإلا كيف سيتم متابعة كل مفردة على حدة والتحقق من مبالغ إعادة التقييم المرتبطة بها ؟.

حـ- أضف إلى ذلك بأن فتح حساباً لكل مفردة لإثبات فائض إعادة تقييمها يدعم الرقابة الداخلية على الأصول الثابتة .

د - بعض المعايير تؤيد حسابات متعددة أى حـ / لكل مفرده .

* - وقد يؤيد المعيار IAS ٣٦ ويؤكد على هذا الرأى وكذا المعيار الأمريكى ٦ (وفقاً لما سيرد) .

*- كما أن عدم إظهار قيم إعادة تقييم كل مفردة فى حساب منفصل قد يعنى – خاصة فى عدم وجود تفصيلات دقيقة لكل أصل (مفردة) – إخفاء أهمية بعض الأصول (وهى فقط التى زادت قيمة إعادة تقييمها عن قيمتها الدفترية) على مستخدمى القوائم المالية ومنهم المساهمين والملاك . وقد يعنى من ناحية أخرى إخفاء البيانات عن الأصول المتدهورة لأنه – وكما سيتضح فى المثال التالى – قد لاتتحمل حسابات النتيجة بالانخفاض أو النقص فى القيمة السوقية (عن الدفترية) لمفردة ما طالما كان الرصيد الدائن لحساب فائض إعادة التقييم (لجميع مفردات الأصول الثابتة) يكفى لتغطية هذا الانخفاض – [١٠٢] علاوة على أن فتح حساب واحد لجميع مفردات الأصول الثابتة لايتفق ومفهوم الحيطة والحذر الذى يتطلب تحميل المصروفات (وليس فائض إعادة التقييم) بالخسائر المرئية أو غير المرئية وممكن تحدث .

وبالرغم من المناقشة السابقة فإنه لعدم تحديد المعيار IAS ١٦ ، وأيضاً المعيار ١٠ المعدل ، بشكل قاطع وواضح أن حساب إعادة التقييم يمسك لكل مفردة على حدة، كما هو الحال فى التعامل مع كل عملية أخرى ترتبط بالأصل (المفردة) ، فإنه

يترتب على ذلك أن يتخذ المحاسب واحد من إجرائين (أو أكثر) أما : أ- أن يمسك حساباً لفائض إعادة تقييم كل مفردة أو ب- يمسك حساباً واحد لجميع المفردات معاً . ويظهر المثال التالى أهمية اتباع المعالجة الأولى (التى نؤيدها) .

المعيار الأمريكي ٦ يؤكد علي التعامل مع المفردة

يؤكد معيار المحاسبة الأمريكى رقم٦ SFAC 6 ويتناول عناصر القوائم المالية،على ضرورة أن :

«تعتبر حسابات التقييم جزء من الأصل المرتبط (بها) valuation accounts are part of related asset » (١٠٣) .

فالمعيار الأمريكى يركز إذاً على الأصل sset. أى أ- المفردة وهى تلك ب- التى تم تقييمها حـ- وأن حسابات تقييم تلك المفردة ترتبط بها . وهذا هو الأمر المنطقى العادل حيث تعامل كل مفردة على حدة وتتبين المنافع الاقتصادية من كل منها منفردة ومع الأخذ فى الاعتبار قيمة الأصل فإن كانت قيمته ضئيلة مثلا فقد لايطبق هذا المفهوم (ولنا عودة لتلك النقطة) .

مثال :حساب إعادة التقييم علي المفردة وعلي المجمو.

تبين دفاتر منشأة عبدالرحمن الصناعية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ أن للمنشأة سيارة مرسيدس (٢٠٠) موديل ١٩٨٥ اشتريت مستعملة فى ٢٠٠١/٧/١ حيث قدر عمرها المفيد بخمس سنوات ، ويبلغ رصيدها الدفترى ٨٠ ألف جنيه (١٠٠ ألف تكلفة شراء واعتبار النفاية صفرا مخصوماً منها قسط إهلاك ٢٠ ألف جنيه) وتمتلك سيارة أخرى شاهين إنتاج سنة ١٩٩٩ ومشتراه جديدة فى ٢٠٠١/٧/١ قيمتها الدفترية ٣٢ ألف جنيه (٤٠ ألف جنيه تكلفة الشراء واعتبار النفاية صفرا مخصوماً منها قسط إهلاك عن السنة بنفس معدل السيارة المرسيدس وهو ٢٠ ٪) . وتبين المؤشرات ضرورة إعادة تقييم السيارتين حيث تبين أن القيمة السوقية (أى القيمة العادلة) وهى قيمة إعادة التقييم للسيارة المرسيدس فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ زادت إلى ٩٠ ألف جنيه ونقصت لشاهين إلى ٢٧ ألف جنيه وتبين حينئذ أن العمر المفيد للسيارة المرسيدس عشر سنوات (حتى ٢٠١٢/٧/١) ولشاهين ٥سنوات أى حتى (٢٠٠٧/٧/١) إذ أن استعمالاتها هذه الأخيرة خلال الفترة السابقة كانت ضعيفة للغاية .

وحتى يتبين أهمية فتح حساب فائض إعادة تقييم لكل سيارة على حدة - وليس للسيارتين معاً أو لمجموعة السيارات فى بند السيارات حيث تتحمل المجموعة

ككل – وليس لكل سيارة على حدة – بفرق إعادة التقييم يمكن اقتراح المعالجات التالية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ بإعتبارها تفسير لما جاء بالمعيارين IAS ١٦ ، ١٠ المعدل :

(اقتراح١ : حـ/منفصل لكل مفردة واقتراح٢ : حساب واحد يجمع السيارتين معاً)

الحسابات لأقرب ألف جنيه

اقتراح١

حـ/المرسيدس بألف جنيه	
١٠٠ رصيد أول	٢٠ (١)
١٠ (٢)	٩٠رصيد أخر
١١٠	١١٠

حـ–مجمع إهلاك بألف جنيه	
٢٠ (١)	٢٠رصيد أول
٢٠	٢٠

حـ/شاهين	
٤٠ رصيد أول	٨ (٣)
	٥ (٤)
	٢٧ رصيد
٤٠	١١٠

مجمع إهلاك	
٨ (٣)	٨ رصيد أول
٨	٨

حـ/مصروفات	
٥ (٤)	

حـ/فائض إعادة تقييم المرسيدس	
١٠ رصيد أخر	١٠ (٢)
١٠	١٠

اقتراح٢

حـ/السيارتين	
١٤٠ رصيد أول	٢٨ (١)
١٠ (٢)	٥ (٣)
	١١٧ رصيد
١٥٠	١٥٠

حـ–مجمع إهلاك السيارتين	
٢٨ (١)	٢٨ رصيد
٢٨	٢٨

حـ–فائض إعادة تقييم السيارتين	
٥ (٣)	١٠ (٢)
٥ رصيد أخر	
١٠	١٠

إيضاحات :

أ– اتبعت المعالجة المحاسبية البديلة فى معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل بإقفال حـ/مجمع الإهلاك فى حـ/الأصل فهذه الطريقة تبدو أكثر استعمالاً من بديلتها . وفى الاقتراح الأول اقفل حساب مجمع إهلاك كل سيارة فى حسابها وفى الاقتراح الثانى ظهرت قيمة السيارتين فى حـ/واحد اقفل فيه مجمع إهلاكهما وفائض إعادة تقييمهما. (وممكن أن يظهر مبلغ ١٤٠ ألف جنيه فى حـ / السيارتين منفصلاً أى ١٠٠ ألف و ٤٠ ألف) .

ب– اعتبرت قيمة فروق إعادة التقييم جوهرية فهى تمثل حوالى ١٢ ٪ بالزيادة للمرسيدس ، ١٦ ٪ شاهين (من القيمة الدفترية لكل سيارة) ولذلك تم إثبات الفروق فى الحسابات المختصة . فإذا لم تكن جوهرية (أى إذا بلغت ٢ أو ٣ ٪

مثلاً) فإن هذه المعالجات المحاسبية (فى الافتراضين) لن تتم .

حـ- الرقمان المتشابهان المدرجان بجوار المبالغ فى الحسابات ، يمثلان طرفى قيد . ففى الاقتراح الأول اقفل - بموجب القيدين رقمى (١) ، (٣) - مجمع إهلاك كل سيارة فى حسابها وأضيف - بموجب القيدين رقمى (٢) ، (٤) - مبلغ الفرق بين القيمة السوقية والدفترية لكل سيارة فى حـ/ فائض إعادة تقييم السيارة المرسيدس مبلغ ١٠ ألف جنيه وتحملت المصروفات بقيمة النقص (نقص القيمة السوقية عن الدفترية) للسيارة شاهين (وتبلغ ٥ آلاف جنيه) ثم يقفل حـ / المصروفات فى حـ ٢ ج أما فى الاقتراح الثانى (حـ/واحد للسيارتين) ولمجمع إهلاكهما ولفائض إعادة التقييم فإنه بموجب القيدين رقمى (١) ، (٢) تم على التوالى إقفال مجمع إهلاك السيارتين واثبات مبلغ فرق القيمة السوقية عن الدفترية للسيارة المرسيدس فى حساب السيارتين كما أثبت بهذا الحساب أيضاً وبموجب القيد ٣ قيمة النقص (نقص القيمة السوقية عن الدفترية) للسيارة شاهين وأظهر حساب فائض إعادة التقييم للسيارتين زيادة القيمة السوقية عن الدفترية (١٠ آلاف جنيه) ونقص القيمة السوقية عن الدفترية لشاهين (من حساب السيارتين .. إلى حـ/الفائض، مايخص فقط المرسيدس ومن الفائض إلى حـ/السيارتين ما يخص فقط انخفاض قيمة شاهين لإثبات الزيادة والنقص على التوالى . وظهر الصافى دائنا بمبلغ ٥ آلاف جنيه.

د - يمثل رصيد أول المدة فى حـ / مجمع الاهلاك فى الاقتراحين (٢٠ الف جنيه ، ٨ الاف جنيه اقتراح ١ ، ٢٨ الف جنيه اقتراح ٢) قيمة الاهلاك السنوى : من حـ / اهلاك إلى مجمع اهلاك .

هـ- يمكن كعلاج - فى الاقتراح الثانى - أن تمسك المنشأة سجلاً إحصائياً لكل سيارة يضبط على الحساب الإجمالى .

و- وعلى ذلك فإن رصيد حـ/إعادة التقييم للمنشأة وهو يخص - طبقاً للاقتراح الأول - المرسيدس فقط ظهر دائناً بمبلغ ١٠ آلاف جنيه فى حين أنه طبقاً للاقتراح الثانى ظهر حـ/إعادة التقييم للمنشأة (عن السيارتين معاً) دائناً بمبلغ ٥ آلاف جنيه فقط (لتخفيض فائض إعادة تقييم بمبلغ انخفاض السيارة شاهين) وتحملت المصروفات فى الاقتراح الأول دون الثانى بقيمة هذا الانخفاض .

ز- بعد عملية التقييم يعاد حساب قسط الإهلاك على أساس تقدير عمر السيارتين ويبلغ للسيارة المرسيدس عشر سنوات وللسيارة شاهين ٥سنوات نتيجة أن استعمالاتها كانت بسيطة .

إذاً فالقسط السنوى للسيارتين هو على التوالى ١٠٪ ، ٢٠٪ (ويحسب على القيمة السوقية وهى القيمة الجديدة لكل سيارة) . وذلك طالما أن المنشأة تستخدم طريقة القسط الثابت stright line method.

ح- وهذا العمر المفيد لكل سيارة على أساس حالتها الفنية وعادة فإن هذا العمر قد أخذت فيه كل الاحتياطات باعتباره أقل فترة من المتوقع أن تعمل فيها السيارة بالمعدلات السابقة وأيضاً بالمعدلات المتوقعة لتشغيلها فى ظل الظروف العادية للمنشأة . وفى هذا يلاحظ أن النظام المحاسبى الموحد كان يفترض عمراً لكل سيارة جديدة (بغض النظر عن منشأها وقدراتها) ٥سنوات وكان يحسب للسيارة المستعملة وتعمل فى الإنتاج أى فترة طالما أنها بالفعل تعمل نصف المعدل الأصلى (وهو مالم يصبح فعالاً بعد المعيار ١٠ المعدل) .

ط - بلغ رصيد آخر المرة (٢٠٠٢/٦/٣٠) للسيارتين فى الاقتراحين ١١٧ الف جنيه (٩٠ الف جنيه ،ضمنها ١٠ الاف جنيه زيادة، قيمة المرسيدس و٢٧ الف جنيه ،مخفضة بمبلغ ٥ الاف جنيه، قيمة شاهين .

إذاً وكما أشرنا فالفرق بين الاقتراحين أنه فى الاقتراح الأول وهو الأكثر عدالة- حيث عامل كل سيارة - حسب حالتها وقدراتها فأى احتمال لخسارة منها حمل على المصروفات تطبيقاً لمبدأ الحيطة والحذر أما فى الاقتراح الثانى فلم يتبع هذا المبدأ حيث تم إخفاء خسارة السيارة شاهين ، وهو ما يبدو أنه بيانا مضللا .

٥-٤-٢-٤ المجموعة المتشابهة من الأصول

أورد معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل (وكذا معيار IAS ١٦) أمثلة لبنود الأصول الثابتة المتشابهة ،مجموعة الأصول الثابتة هى مجموعة من بنود الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين .. أمثلة .. أ- الأراضى ب- المبانى حـ- الآلات ...[١٠٤] .

وطالما أن المجموعة المتشابهة من الأصول (وهى ٨ مجموعات فى معيار ١٠ المعدل) تتماثل فى طبيعتها وفى استخداماتها فإن المعيار يذكر وكما فعل المعيار IAS ١٦ أنه إذا أعيد تقييم أصل ما مثل آلة من الآلات فى أى منشأة صناعية مثلاً فإن

الأمر – وفقاً للفقرة ٣٢ – يستلزم إعادة تقييم جميع الآلات فى بند الآلات . ومعنى ذلك أن المعيار لايفرق بين آلة هامة وأخرى غير هامة (كالتى قيمتها ضئيلة للغاية ووظيفتها ثانوية) !! فالمعيار ١٠ المعدل يتطلب تقييم البند بكافة مفرداته إن قيمت مفردة واحدة منها وهو أمر – يتفق مع معيار IAS ١٦ – ونفس الشيء بالنسبة للأراضي والمباني وباقي الأصول الثابتة .

٥-٤-٢-٥ التشابه في الطبيعة وقد لايكون في الوظيفة الوظيفة العامة والمتخصصة

ولأن المعيار ١٠ المعدل (وكما فعل المعيار IAS ١٦) يذكر أن المفردات التى تدخل فى أى بند من البنود التى أورد أمثلة لها (بالفقرة ٣٣ فيما تقدم) – ومنها الأراضى والمبانى والآلات ... الخ – ذات طبيعة واستخدام متشابهين فإن تقييم أى مفردة ضمن أى بند من تلك البنود يتطلب تقييم باقى المفردات فى هذا البند وهو مايصعب عملياً فى أحوال كثيرة إجرائه . ويستلزم الأمر زيادة التدقيق فيما هو مقصود من مصطلح «التشابه» (الوارد فى المعيار) بين مفردة وأخرى فى الطبيعة والاستخدام n.ture .nd use ، لعله يمكن إيجاد وسيلة لتطبيق جزئية إعادة التقييم بشكل عملى (وفى ذات الوقت كما يتطلب المعياران) .

فمن ناحية الطبيعة فإن جميع المفردات فى أى بند (أراضى ومبانى وآلات..) تتشابه فى طبيعتها فهذه المفردة تعطى منافع اقتصادية لفترة طويلة (سنوات) وهى أرض وهذا مبنى وهذه هى آلة ، وبالتالى يتم تصنيف كل منها على بنود الأراضى المبانى والآلات على التوالى . أما عن استخدام كل مفردة أو وظيفتها فالأمر يختلف . فبالرغم من أن طبيعة كل مفردة – ضمن البند – متشابهة إلا أن استخدامها – سواء من ناحية فنية هذا الاستخدام أو الموقع الموظفه فيه – يختلف . فآلة الغزل وظيفتها واستخدامها ليس كوظيفة واستخدام آلة النسج (فى منشأة لصناعة الأقمشة) ونفس الشيء عن وظيفة آلة الطبع وآلة التجليد (فى منشأة الطباعة الكتب والمطبوعات) رغم أن الاستخدام لهدف إنتاج منتج معين أى لهدف واحد .

إذاً هناك وظيفة عامة للمفردة مثل آلة تؤدى عملاً آلياً ما ووظيفة متخصصة لها مثل آلة غزل/آلة نسج ... وبالتالى ففى كل بند (أراضى/مبانى وآلات) هناك مجموعة عامة (آلات) وهناك مجموعة متخصصة (آلة غزل ...) . وفى المجموعتين الآلات (أو المفردات) تشابه ما لكن إذا أخذنا بالوظيفة والتخصص نجد

أن التشابه فى الوظيفة والطبيعة يكاد يكون تاماً بين مفردات المجموعة المتخصصة بعكس الحال فى الوظيفة للمجموعة العامة فإن تشابه المفردات بها عام وبالتالى يوجد اختلاف فى تلك الوظيفة بين بعض المفردات والبعض الأخر (وهو غير موجود تقريباً كما أشرنا فى مفردات المجموعة المتخصصة).

٥-٤-٢-٧ إعادة التقييم مقترحة للمجموعة المتخصصة

إذاً فعبارة «الأصول ذات الطبيعة والاستخدام المتشابهين» قد تنطبق بدرجة أكبر على المفردات فى المجموعة المتخصصة لأنه فى المجموعة العامة قد توجد مفردات (بالنظر إلى وظيفتها) لاتتشابه مع مفردات أخرى فى تلك المجموعة العامة (آلة غزل وآلة رفع) بعكس الحال فى المجموعة المتخصصة وظيفياً (مجموعة آلات الغزل/مجموعة آلات الرفع ... فى ذات المنشأة) .

وعلى هذا الأساس فإن متطلبات المعيارين (١٠ المعدل ، IAS ١٦) فى شأن «إعادة تقييم مجموعة الأصول الثابتة التى ينتمى إليها بند أعيد تقييمه» من المرجح أن يجرى إعمالها على مفردات (أصول) المجموعة المتخصصة داخل البند والتى تتضمن مفردات من ذات الاستخدام المتشابه (بعكس المجموعة العامة التى قد لايوجد بها مفردات بذات الاستخدام المتشابه - كما جاء فيما تقدم) . والقول بأن تقييم أى آلة يتطلب تقييم جميع الآلات بالمنشأة (وليست تلك فقط بالمجموعة المتخصصة المعينة) فيه جهد ووقت ضائع والمنفعة منه أقل كثيراً من تكلفته .

والجدير بالإشارة أن المعيار ١٠ المعدل قد استعمل فى هذه الجزئية عبارة بند من بنود الأصول الثابتة لكى يقصد بها الأصول فى مجموعة رئيسية (التى أطلق عليها بند) مثل الأراضى/المبانى/الآلات ...

إذاً وكما أوردنا فإن لفظ «مجموعة» الوارد فى معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل (عندما يعاد تقييم أحد بنود الأصول الثابتة فيجب إعادة تقييم كل بنود مجموعة الأصول) يقترح أن يقصد به «المجموعة المتخصصة» إذ أنها - وكما تقدم - هى التى لمفردات (الأصول) فيها طبيعة واستخدامات متشابهة تشابه تام أو شبه تام. ومن ثم فإنه إذا أعيد تقييم آلة غزل فى منشأة للغزل والنسيج يتم إعادة تقييم باقى الآلات فى مجموعة آلات الغزل وبالتالى فمن الممكن الا يتم إعادة تقييم آلات «الرفع» وماكينات «النسج» .. الخ بالمنشأة ، وذلك على اعتبار أن الفرق الجوهرى (زيادة أو نقصان) حدث فى نوعية معينة بذاتها .

٥ - ٤ - ٢ - ٨ بعض المحددات المقترحة للفئة ولإعادة التقييم

وحتى يتم تطبيق هذا المفهوم - عملاً بالمعيار ١٠ المعدل - وبأنه يتم تقييم جميع الأصول (المفردات) فى مجموعة الأصول الثابتة التى يتم تقييم أصل منها ، فإنه **ينبغى أن يتوفر فى المفردة التى أعيد تقييمها بعض المحددات أو الشروط :**

أ- أن تنتمى إلى مجموعة متخصصة من الأصول . فإذا كانت فى المنشأة الصناعية آلة رفع واحدة فإنه إذا أعيد تقييمها فإنه من المقترح الا يعاد تقييم آلات أخرى .

ب- أن تكون قيمتها الدفترية مرتفعة نسبياً فإذا كانت القيمة الدفترية لآلة الطبع مليون جنيه وكانت هناك آلة أخرى احتياطية قيمتها ٥٠ ألف جنيه ، فإنه قد يقترح عدم تقييم هذه الأخيرة أن تم تقييم الأولى للانخفاض النسبى فى قيمتها مع شرط وجود الفرق الجوهرى (بين القيمة الدفترية وقيمة إعادة التقييم ، أن تم) .

حـ- الأصل يعمل فى التشغيل وغير مكهن . وليس المقصود ألا يكون بالأصل عطب وإنما المقصود أن يكون للأصل دور ووظيفة فى النشاط حتى ولو كان تحت الإصلاح . ورغم أن الأصل المكهن أو المخرد يجب استبعاده من بند الأصول إلا أنه أحياناً قد تتلكأ المنشأة فى رفعه من بند الأصول وبالتالى قد يظهر خطأ ضمن بند الأصول الثابتة المعنى .

٥ - ٤ - ٢ - ٩ ملخص

تناول معيار IAS رقم١٦ ومعيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل مسألة إعادة تقييم أصل من أصول المنشأة ، وبين كل معيار أنه إذا أعيد تقييم أصل ثابت ما (مفردة) فإنه يجب ، حينئذ ، إعادة تقييم جميع الأصول فى المجموعة التى ينتمى إليها هذا الأصل (أى المفردة) . وممكن تفسير هذا الانتماء على أنه انتماء للمجموعة الرئيسية كبند الآلات (ككل) ويمكن تفسيره أيضاً على أنه انتماء لمجموعة أصغر وأكثر تخصصاً وهى المجموعة التى تؤدى وظيفة أو عملاً من نوعية واحدة (كمجموعة آلات الطبع أو آلات التجليد فى منشأة طباعة) . ومن هذا المنطلق فإنه قد يكون من المرجح تفسير عبارة «المجموعة التى ينتمى إليها الأصل» على أنها المجموعة المتخصصة (أو الأكثر تخصصاً) أما إذا تم تفسير مصطلح «المجموعة» على أنه «المجموعة الكلية» لتلك المفردة مع غيرها فى البند المختص بالمنشأة (أراضى/مبانى ...) فإن إعادة تقييم تلك «المجموعة الكلية» يترتب عليه أعباء كبيرة

ممكن أن تفوق المنفعة التى تعود على المنشأة من إعادة تقييم جميع الأصول الثابتة بتلك المجموعة (الكلية) .

٥-٤-٣ التقدم التكنولوجي

من المعروف أنه كلما نمت التكنولوجيا وتطورت كلما أثر ذلك على القيمة العادلة لأصل ما فتختلف عادة جوهرياً عن قيمته الدفترية . ويظهر تأثير النمو التكنولوجى على قيم بعض الأصول مثل أجهزة الحاسب الآلى (الكمبيوتر) التى أشرنا إليها والتى تتطور تقنياتها بسرعة مذهلة ومن ثم فإن مايستخدم منها كأصول ثابتة فى منشأة ما قد تنخفض قيمته العادلة انخفاضا جوهريا بمرور فترة وجيزة على استعماله (قد تقل عن سنة) .

٥-٤-٤ التحسينات علي الأصل أو تغير استخدامه

يترتب ، عادة ، على التحسينات التى تجريها منشأة على أصل لديها أن تتغير قيمته العادلة ويمكن أن تختلف جوهرياً عن قيمته الدفترية . كما قد يتم تغيير استخدام أصل ما إلى استخدام أخر يكون أقل إجهاداً له فتتغير نتيجة هذا الإستخدام الجديد قيمته العادلة . فمثلاً إذا استخدمت منشأة مبنى لديها كمطبعة كتب ثم نقلت تلك المطبعة من هذا المبنى إلى مبنى أخر وجعلت الأول سكناً إدارياً فمن المرجح أن يؤدى هذا النقل إلى عدم تناقص فاعلية المبنى الأول وقد يزداد بالتالى عمره المفيد للمنشأة عما لو ظل مستخدماً كمطبعة .

٥-٤-٥ ظروف خاصة بأصل ما

وهناك من الظروف الأخرى التى تنخفض فيها قدرة وكفاءة الأصل الثابت منها معدلات ونوعية الاستخدام أو عيوب فى إنتاجه فتنخفض قيمته العادلة عن الدفترية انخفاضا جوهريا .

والجدير بالإشارة أن المرجع الحالى للمنشأت التى تعمل بمعايير المحاسبة المصرية فى المعالجة المحاسبية للانخفاض فى قيمة الأصول وكما أشرنا وتطلبه القرار ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ فى مقدمته هو معيار IAS ٣٦ (انخفاض فى قيمة الأصول) . ذلك أن معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل قد تطلب فى مسألة انخفاض قيمة الأصول، الرجوع إلى معيار المحاسبة المصرى لتحديد خسائر الانخفاض – أو الخسارة الناتجة عن الانخفاض فى قيمة الأصول [١٠٥] كما تطلب معيار المحاسبة

المصرية رقم٢٣ الرجوع فى تحديد المبلغ القابل للاسترداد إلى معيار المحاسبة المصرى الخاص بالأنقاص فى قيم الأصول [١٠٦] . والمرجح أن معيار خسائر الانخفاض فى قيمة الأصول هو ذاته معيار الخسارة الناتجة عن الانخفاض أو الانقاص فى قيمة الأصول . وقد أشرنا بأنه لم يصدر – حتى مثول هذا الكتاب للطبع النهائى فى النصف الثانى من ٢٠٠٥ – معيار محاسبة مصرية بأى من العنوانين ليقابل المعيار IAS ٣٦ (انخفاض قيم الاصول) ومن ثم فإنه هذا الأخير هو – طبقاً للقرار الوزارى ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ – المعيار IAS الواجب التطبيق فى شأن انخفاض قيمة الأصول .

٥-٤-٦ دورية إعادة التقييم

٥-٤-٦-١ المعياران IAS ١٦ ، ١٠ المعدل

يتطلب معيار IAS ١٦ – وكما أشرنا – أن تتم إعادة التقييم بشكل منتظم (أى دورى) وبكفاية (أى بشكل كافى) . وقد أشار المعيار IAS ١٦ أيضاً أن تتم إعادة تقييم للأصول الثابتة التى تتعرض لتغييرات غير جوهرية فى قيمتها العادلة ... كل ٣ أو ٥سنوات [١٠٧] ولم يحدد معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل عدد السنوات التى قد يتم فيها إعادة تقييم مثل تلك الأصول الثابتة (التى تتعرض لتغييرات غير جوهرية فى قميتها العادلة) .

ويجدر بنا إعادة السؤال السابق كيف يمكننا تحديد إن كان الأصل الثابت (جديد أو مستعمل) قد خضع لتغييرات جوهرية فى قيمته العادلة أو لتغييرات غير جوهرية دون دراسة هذا الأصل على الطبيعة ودراسة نظيره الجديد أو المستعمل فى السوق ؟ ثم متى تتم تلك الدراسة ؟ فأصول مثل أجهزة الحاسب الآلى وبرامجه (Soft w.re) – وكما أشرنا – عليها تغييرات سريعة وغالباً جوهرية ولكن الوضع قد يختلف بالنسبة لنوعيات أخرى مثل الأثاث .

إذاً يمكن هنا القول بأنه من أهم المؤشرات التى تؤثر تماماً على القيمة العادلة لأصل ما هو السوق (تكنولوجيا وسلع منافسه وطلب ... الخ) . ولهذا قد لايمكن وبمجرد النظر – دون دراسة فعالة – معرفة القيم العادلة لبعض الأصول الثابتة فى بعض الأحوال .

وتجدر تكرار الإشارة بأن معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ (قبل تعديله) كان قد

أشار إلى دورية قياس الانخفاض فى قيمة الأصل فى نهاية كل سنة مالية ولم يحدد ذلك بالنسبة لاعادة تقييمه (فقرة ٥٦) وقد آخذ بذلك المعيار ١٠ المعدل (نفس الفقرة) .

٥-٤-٦-٢ إعادة التقييم لأكثر من أصل تتم في ذات الوقت

ويتطلب معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل أنه :

«يجب إعادة تقييم كل بنود الأصول التى تشكل مجموعة من الأصول الثابتة فى نفس الوقت حتى يمكن تجنب التقييم الاختيارى ... تحتوى القوائم المالية على بنود متعددة تابعة لمجموعة واحدة مقومة بأسس مختلفة» (١٠٨) .

وقد تطبق هذه الفقرة فى الأحوال التى تعيد فيها المنشأة تقييم مفردات أصولها الثابتة لأى سبب أو ظرف مما تقدم فإذا أعيد تقييم مبنى معين ، لسبب أو لأخر ، فى يناير ٢٠٠٣ فإنه ينبغى إعادة تقييم جميع مبانى المنشأة فى ذات الوقت أى فى يناير ٢٠٠٣ .

مع ملاحظة اقتراحنا في شأن تقسيم بند الأصول الثابتة المختص إلى مجموعتين مجموعة عامة ومجموعة متخصصة وإجراء إعادة التقييم للمفردات فى المجموعة المتخصصة تلافيا للأعباء والتكاليف الضخمة التى لاتتحقق منها منفعة مناسبة للمنشأة.

٥-٥ التعامل مع حساب فائض إعادة التقييم

أشرنا إلى أهمية مسك حساب فائض إعادة تقييم لكل أصل مفرد (مفردة) فى كل بند من بنود الأصول الثابتة (أراضى/مبانى ...) . ولأهمية هذا الحساب الجديد للعديد من المنشآت فى دول كثيرة فى العالم فإنه يهم أن نعطى لمحة إضافية عنه .

٥-٥-١ طبيعة الحساب دائنة.

حساب فائض إعادة تقييم الأصل الثابت هو بطبيعته حساباً دائناً ، ولاتعد كل ممارسة محاسبية تجعل رصيد هذا الحساب مديناً (بعكس الحال فى المعاملات المالية والمعالجات المحاسبية لحسابات المدينين والدائنين الشخصية) مقبوله الا إذا كانت للتسوية أو التصحيح . ذلك أن هذا الحساب يغذى فقط بالزيادة الجوهرية للقيمة السوقية للأصل الثابت عن قيمته الدفترية ، ولاينتقص منه إلا ماقد يرتبط أحيانا بالحالة العكسية التى قد تكون مقبولة وهى النقص الجوهرى للقيمة السوقية للأصل عن قيمته الدفترية ، ومع سبق تحميل هذا النقص على أ . ج سنوات سابقة ، حتى يبلغ رصيده صفرا ولايتجاوز ذلك أى أن الواجب الا يجعل مدينا. واقتراح المعالجة

المحاسبية التالية يتمشى مع الاقتراح الأول للمثال المتقدم عن السيارتين .

مثال

إذا بلغ رصيد حساب فائض إعادة التقييم لآلة الطباعة الوحيدة التى تملكها منشأة س للطباعة ١٠٠ ألف جنيه فى ٢٠٠١/٦/٣٠ ثم تبين فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ أن القيمة السوقية لتلك الآلة تبلغ مليون جنيه وأن قيمتها الدفترية بعد خصم مجمع الإهلاك تبلغ ١,٥٠ مليون جنيه فإن المعالجة المحاسبية المقترحة فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ هى كما يلى :

حـ/ الآلة بالألف جنيه	
١٥٠٠ رصيد	١٠٠فائض(١)
	٤٠٠ مصروفات (٢)
	١٠٠٠ رصيد أخر
١٥٠٠	١٥٠٠

حـ/فائض إعادة تقييم بالألف جنيه	
١٠٠ (١)	١٠٠ رصيد
١٠٠	١٠٠

قائمة الدخل	
٤٠٠ (٢)	

إيضاحات : (لم تضع المعايير عادة أمثلة

أ- ظهر رصيد حـ/الآلة مخصوماً منه مجمع الإهلاك أى بالقيمة الدفترية المدينة ١,٥ مليون جنيه .

ب- اقفل فائض إعادة التقييم فى حـ/الآلة (قيد (١)) وتحملت المصروفات بقيمة الفرق ٤٠٠ ألف جنيه (١,٥ مليون مطروحاً منه ١٠٠ الف جنيه) .

جـ - وقد يرى البعض عدم اقفال حـ / هذا الفائض فى حـ / الآلة وتحميل المصروفات بمبلغ ٥٠٠ الف جنيه . (وهذه معالجة مفضله لدى البعض) .

د- يلاحظ أن الفرق بين القيمتين السوقية والدفترية جوهرى (٣٣٪ تقريباً) وبالتالى تم إثبات قيمته .

هـ- أثبتت المصروفات فى قائمة الدخل ولم تُعرض بنوداً أخرى ليسهل العرض (وقائمة الدخل على حرف T للسهولة) .

٥-٥-٢ التصرف في حساب فائض اعادة التقييم

٥-٥-٢-١ معيار ١٠ المعدل ومعيار IAS ١٦

يتطلب معيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل بالنسبة لرصيد فائض إعادة التقييم إنه يتحقق هذا الرصيد عندما يتم الإستغناء عن الأصل أو التخلص منه :

«يحول فائض إعادة التقييم إلى حساب الأرباح المحتجزة ... التحويل ... لايتم من خلال قائمة الدخل» (١٠٩) .

في حين أن المعيار IAS ١٦ يمنح المنشأة خياراً بين :

« أى رصيد لفائض إعادة التقييم يظل كجزء من مكونات حقوق الملكية أو يحول مباشرة إلى الأرباح المحتجزة «ليس من خلال قائمة الدخل» any remaining revaluation surplus either remains as a separate component of equity or is transferred directly to retained earnings "not through the income statement « (١١٠) .

ومن المفهوم أن الأرباح المتحجزة جزء من حقوق الملكية (مع رأس المال والاحتياطيات «الحرة») غير أن المعيار ١٦IAS فضل تحديد موقع فائض اعادة التقييم وأنها تبوب مع حقوق الملكية (وقد كان الحساب البديل فى تلك الحقوق هو حـ/ احتياطيات) وهى نفس معالجة المعيار ١٠ المعدل (على الأرباح المحتجزة) .

٥-٥-٢-٢ الفيصل هو انتهاء المنفعة

لايتم التصرف فى فائض إعادة تقييم الأصل الثابت إلا عندما تنتهى منفعته للمنشأة ، أما ببيعه مستعملاً أو عندما يصبح ولانفع للمنشأة منه أو خرده(ثم بيعه فيما بعد) .

وطالما أن للأصل الثابت المستغنى عنه أو المباع أو المخرد رصيد لفائض إعادة تقييمه فإن هذا الرصيد يعتبر (وفقاً لمعيار ١٠ المعدل) محققاً ويحق للمنشأة الاستفادة منه بالطريق المشار إليه .

٥-٥-٣ عدم الإثبات بقائمة الدخل ليس كافياً

رغم أن السبب فى أن المعيار ١٠ المعدل (ومن قبله المعيار IAS ١٦) يتطلب إثبات رصيد حساب فائض إعادة تقييم الأصل الثابت الذى انتهى عمره مع المنشأة ضمن الأرباح المحتجزة دون المرور على قائمة الدخل ، لم يحدده المعيار إلا أنه قد

يمكن استنتاج جانبا منه ، وهو أن إظهار رصيد حساب فائض إعادة التقييم فى قائمة الدخل يعنى – ضمناً – إضافته إلى إيراداتها مما قد يضخم – دون أداء وعمل فعلى – رقم الأعمال (العام) للمنشأة علاوة على تضخيم الأرباح وإمكانية توزيع هذا الفائض، ومن ثم فإن البديل الأول الذى تطلبه المعيار IAS ١٦ وهو ترك الرصيد ضمن حقوق الملكية (ونقصد هنا فى حساب احتياطى – وهو ما اقترحته فى فصل٢) قد يمنع ذلك (تضخيم الأرباح وتوزيع الفائض إعادة التقييم) .

ويلاحظ أن تحويل رصيد حساب فائض إعادة تقييم الأصل الثابت إلى حساب الأرباح المحتجزة (وفقاً للمعيار ١٠ المعدل – والبديل الثانى بالمعيار IAS ١٦) هو إجراء إن عالج المشكلة الأولى (تضخيم الإيرادات والأرباح) فإنه لايعالج المشكلة الثانية توزيع فائض إعادة التقييم وحتى الاقتراح بالإضافة للاحتياطيات أيضاً لأن المنشأة تستطيع فى أى وقت توزيع الأرباح المحتجزة (بما فيها فائض إعادة التقييم) .

ومن الصحيح بالنسبة للبديل الأول رغم أنه الأحسن (معيار IAS ١٦) أن للمنشأة تستطيع رد الاحتياطى لقائمة الدخل ثم توزيعه ومع هذا فإن ذلك الإجراء يتطلب أسباباً جوهرية أو قوية للغاية لتبريره (بعكس الحال إن تم التوزيع من الأرباح المحتجزة مباشرة دون الاضافة للاحتياطى ثم الرد) .

٥-٥-٤زيادة القيمة السوقية، المعياران ١٢ (SSAP 12) و IAS ١٦ وقانون الشركات البريطاني وزيادة التقييم كالإيراد (طالما سبق التحميل)

من المتفق عليه – ووفقاً لمبدأ الحيطة والحذر – أن انخفاض القيمة العادلة (أو السوقية) لأصل ثابت ما عن قيمته الدفترية يتطلب أن يعتبر مبلغ الانخفاض هذا مصروفاً (خسارة) يحمل على نتيجة الأعمال . فإذا عادت الأمور إلى أصلها وانعكس الوضع وأعيد تقييم هذا الأصل لتحديد قيمته العادلة وتبين أن قيمة إعادة التقييم تزيد على قيمته الدفترية فإنه طبقاً للمعيارين SSAP 12 (البريطانى) ، IAS ١٦ ، فإنه يتم **رد ما حمل على المصروفات إلى الإيرادات ولقد تطلب المعيار ١٠ المعدل فقرة ٣٦ الرد على حـ/ فائض إعادة التقييم. (وكان المعيار ١٢ SSAP 12 يتطلب أن يتم التحميل على المصروفات من خلال تكوين مخصص : من مصروفات إلى مخصص) .**

وفى شأن زيادة الإيرادات بمبلغ زيادة قيمة إعادة التقييم على القيمة الدفترية

للأصل يذكر المعيار IAS ١٦ :

«تتم معالجة إعادة التقييم بجعل حقوق الملكية دائنة «فائض إعادة التقييم» إلا إذا كانت تلك المعالجة عن تحميل سابق على الدخل- Revaluations should be credited to equity "revaluation. surplus" unless reversing a previous charge to income» (١١١) .

وكان المعيار ١٢ (SSAP 12) وقانون الشركات البريطانى قد سبقا المعيار IAS(الذى صدر سنة ١٩٩٥ وظل يعدل حتى سنة ٢٠٠١) فقد تطلب قانون الشركات سنة ١٩٨٥ أنه فى الوضع العكسى ... «ممكن أن يضاف إلى حساب الأرباح والخسائر فقط إذا كان قد سبق التحميل على هذا الحساب- Amount may be released to the profit and loss account only if they were previously charged to that account» (١١٢) .

والمقصود بالمبلغ mount. هو مبلغ زيادة قيمة إعادة التقييم عن القيمة الدفترية للأصل أى أنه عندما تزيد قيمة إعادة التقييم مرة أخرى لذات الأصل عن قيمته الدفترية أى يحدث العكس (reversing فى معيار IAS ١٦) فإن الزيادة تضاف إلى حـ/أ.خ (أى تضاف للإيرادات) شرط سبق تحميل المصروفات به.

وبالطبع فإن لتلك المسألة نتائج خطيرة وتتطلب متابعة فورية ودورية لكل مفردة من مفردات الأصول الثابتة مع دراسة متأنية جداً لعملية إعادة التقييم لما لذلك من أثار على الربح الصافى والتوزيعات ، ناهيك عن عدم استيفاء هذه المعالجة لمتطلبات معيار الإيراد ومبدأ الحيطة والحذر .

وممكن اعتبار مبلغ زيادة القيمة السوقية على الدفترية للآلة تخفيض للمصروفات بدلاً من زيادة للإيرادات رغم أن النتيجة على صافى الربح (أو الخسارة) واحدة. آلا أن عبارة الإضافة إلى حساب الأرباح والخسائر تعنى زيادة الإيرادات أكثر مما تعنى تخفيض المصروفات بهذا الحساب .

والجدير بالاشارة أن المعيار رقم ١٠ قبل تعديله كان متفقاً مع المعيار IAS ١٦ فى اظهار الزيادة فى القيمة السوقية كإيراد (فقرة ٣٧) وهو ما تجنبه - كإجراء يتفق والحيطة - المعيار ١٠ المعدل .

مثال :

إذا افترضنا أن المبالغ فى المثال المتقدم معكوسة وأن آلة الطباعة التى أعيد تقييمها فى ١٩٩٩/٦/٣٠ (وحملت المصروفات حينئذ بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه)

أصبحت قيمتها السوقية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ /١,٥ مليون جنيه فى حين أن قيمتها الدفترية بعد خصم مجمع الإهلاك تبلغ مليون جنيه فقط .

فإن المعالجات المحاسبية المقترحة طبقاً لقانون الشركات البريطانى سنة ١٩٨٥ (ثم معيار ١٢) ومعيار IAS ١٦ (وطبقاً لمعيار المحاسبة المصرية ١٠ قبل تعديله مادة ٣٧ وليس ١٠ المعدّل) فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ كما يلى :

ح/ الآلة بالألف جنيه

مدين		دائن	
١٠٠٠	رصيد أول		
٥٠٠	(١)	١٥٠٠	رصيد أخر
١٥٠٠		١٥٠٠	

قائمة الدخل بالألف جنيه

مدين	دائن
	٤٠٠ (١)

ح/فائض إعادة تقييم الآلة بالألف جنيه

مدين		دائن	
		١٠٠	رصيد أول
		١٠٠	(١)
٢٠٠	رصيد أخر		
٢٠٠		٢٠٠	

إيضاحات (المدرسة البريطانية ومعيار IAS ١٦)

أ- مبلغ الزيادة فى القيمة السوقية للآلة عن قيمتها الدفترية جوهرية (٥٠٪) هو ٥٠٠ ألف جنيه ولذلك زيدت به تكلفة الآلة مقابل زيادة الإيرادات بقائمة الدخل بمقدار ماسبق تحميله على المصروفات فى ١٩٩٩/٦/٣٠ ويبلغ (٤٠٠) ألف جنيه (أى ردت المصروفات إلى حـ/أ.خ) والباقى أضيف إلى فائض إعادة تقييم الآلة (٥٠٠(ألف) جنيه من حـ/الآلة إلى مذكورين : ٤٠٠ ألف جنيه إلى إيرادات ، ١٠٠ ألف جنيه إلى حـ/إعادة تقييم) .

ويلاحظ أنه إذا كانت الزيادة غير جوهرية (ولنفترض أنها فى حدود ٢ ٪) فإنه لاتتم هذه المعالجات المحاسبية ولاتتم زيادة القيمة الدفترية للأصل بها .

ب- زاد رصيد حـ/فائض إعادة تقييم الآلة إلى ٢٠٠ ألف جنيه (١٠٠ ألف جنيه رصيد أول المدة أضيف إليه ١٠٠ ألف جنيه الزيادة الحالية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ المتبقية من مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه) .

حـ- بالطبع هناك مؤشرات تبين ضرورة إعادة التقييم (كما أشرنا) .

د- للسهولة تم تصوير قائمة الدخل على هيئة حساب (حرف T) وظهر به فقط مبلغ

الـ ٤٠٠ ألف جنيـه (وهو يقـابل المبلغ السـابق تحـمـيله على المصـروفـات فى ١٩٩٩/٦/٣٠) .

٥-٦ إعادة التقييم حيطة ورجوعاً للأساس

يمكن القول أن مبدأ إعادة تقييم الأصول الثابتة التى تتغير قيمتها العادلة جوهرياً وبسرعة يعتبر واحد من تطبيقات مبدأ الحيطة والحذر للتحقق من - وتصحيح - القيمة الدفترية لتلك الأصول لتتفق مع قيمتها السوقية . وهذه الأخيرة تعتبر وإلى حد كبير القيمة النقدية لتلك الأصول طالما هناك وثوق تام من أن هناك من سيدفع القيمة السوقية **لتلك الأصول نقداً أو بشيكات بنكية أو موثقة . وهو مايعود بنا للمفهوم التقليدى السابق الإشارة إليه فى فصل سابق - الذى يعتبر أن قيمة المنشأة (صافى الأصول) هى قيمتها النقدية (أى بافتراض تحويل جميع أرصدة أصول والتزامات المنشأة إلى نقدية) ، وبما يمثل الإجابة على السؤال التقليدى كم تساوى هذه المنشأة الآن ؟.**

٥-٧ ملخص

تعتبر إعادة تقييم الأصول الثابتة إجراء غير تقليدى خرج به المحاسبون عن نظام التكلفة التاريخية لغرض تصحيح القيمة الدفترية للأصول الثابتة حتى تتفق مع قيمتها العادلة . ويستخدم المحاسبون مصطلحات ومفاهيم محاسبية كثيرة توصلهم إلى قيم أخرى لتلك القيم الدفترية ومن أهمها القيمة العادلة - التى اتفق على أن تلك القيمة للأصول الثابتة تساوى قيمتها السوقية (ومع مراعاة أن هناك قيم أخرى للقيمة العادلة ، بخلاف القيمة السوقية) . وتثبت عادة نتائج إعادة تقييم الأصول الثابتة فى القوائم المالية عندما تختلف قيم إعادة التقييم هذه عن القيم الدفترية لتلك الأصول اختلافاً جوهرياً . وهناك من الظروف التى ينبغى فيها إعادة تقييم الأصل الثابت مثل إعادة تقييم أصل (مفردة) حيث ينبغى حينئذ إعادة تقييم المجموعة التى ينتمى إليها هذا الأصل ومن المقترح أن المقصود بالمجموعة هو المجموعة المتخصصة التى تتشابه فيها الأصول فى طبيعتها وأيضا فى وظيفتها . كما أنه وفقاً لمعيار IAS ١٦ ومعيار ١٠ المعدل فإنه ينبغى أن تتم إعادة تقييم الأصول فى مجموعة واحدة فى ذات الوقت .

٦- الإهلاك

٦-١ خلفيه

اختلف مفهوم اهلاك deprecition الاصول الثابتة عند كثير من المحاسبين فمنهم من يرى أن الإهلاك على الأصل الثابت القابل للإهلاك يحسب باعتباره نفقة أو باعتباره مقابل منفعة المنشأة من استخدام الأصل الثابت أو يحسب الإهلاك مقابل تقادم الأصل أو كل ذلك أو ما إلى ذلك .

ويقول «ريتشارد ج. شرودر وميرتل و. كلارك Richrd G. Sechroeder & Myrtle w. Clrk» عن الأصل الثابت واهلاكه أنه :

«إذا أخذنا أقصى (اتجاهين) ، فإنه إما تحمل تكلفة الأصل بكاملها كمصروفات عندما يتم اقتنائه والبديل هو الاحتفاظ بها بالسجلات المحاسبية لحين إنتهاء خدمة الأصل حيث تحمل بكاملها حينئذ على المصروفات . لايعطى أيا من المدخلين مقياساً مرضياً للدخل الدورى ولذلك وجد مفهوم الإهلاك .. لتحميل تكلفة المبانى والآلات والمعدات على الفترات التى حصلت على منافع من استخدام الأصول طويلة الأجل At the extremes, the cost of the asset could be expensed when the asset is acquired or alternately, cost could be retained in the accounting records until disposal of the asset when the entire cost is expensed... niether of these approaches provides for a statisfactory measure of periodic income.Thus, the concept of depreciation was devised... to allocate the cost of property, plant and equipment over the periods that receive benefit from the use of long-term assets » (١١٣) .

ويعطى هذا الرأى فكرة عامة عن معالجة إهلاك الأصل الثابت وهو يذكر جدلا افتراضين لتحميل تكلفة الأصل الثابت أما بتحميلها على المصروفات فور اقتناء الأصل أو عند انتهاء عمره المفيد للمنشأة، وفى هاتين الحالتين لن يكون الربح السنوى مرضياً سواء الربح فى سنة الشراء أو فى سنة التخلص من الأصل لأن الفترات التى استفادت من استخدام هذا الأصل الثابت إما لم تحمل بنصيبها العادل الذى يوازى المنفعة من هذا الاستخدام أو حملت بأكثر مما يجب ولذلك لجأ المحاسبون إلى الإهلاك لكى يعكس منفعة مقبولة للفترة المحاسبية (سنة مالية مثلاً) من استخدام هذا الأصل (أو ذاك) فيها .

ويلاحظ أن هناك أكثر من مصطلح باللغة الإنجليزية يعبر عن الإهلاك يرتبط

كل مصطلح منها بنوعية من الأصول التى يحسب لها إهلاك . فهناك مصطلح depre-ci.tion المشار إليه وهو يستخدم عادة لينم عن إهلاك الأصول الثابتة وهناك مصطلح mortiz.tion الذى يحسب للنفقات المؤجلة وقد أسماه القرار ٢٠٤ استهلاك بدلا من اهلاك . كما أن هناك المصطلح الاقتصادى للاستهلاك consumption ويستخدم أيضاً فى المحاسبة للدلالة على أن الأصل قد استهلك (وانتهى consumed) .

٦-٢ تعريف

٦-٢-١ تعريف أمريكي

عرفت لجنة المصطلحات التابعة للمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AIC-PA المحاسبة على الإهلاك :

« المحاسبة على الإهلاك هى نظام للمحاسبة يهدف توزيع تكلفة أو أى قيمة أساسية أخرى لأصل رأسمالى ملموس مطروحاً منها القيمة الباقية «إن وجدت» خلال العمر المفيد التقديرى للوحدة «والتى قد تكون مجموعة من الأصول» بطريقة منتظمة ومنطقية . وهو عملية تخصيص وليس (عملية) تقييم .

Depreciation accounting is a system of accounting which aims to distribute the cost or other basic value of tangible capital asset, less salvage value “if any”, over the estimated useful life of the unit “which may be a group of assets “in a systematic and rational manner. It is a process of allocation, not valuation « (١١٤) .

ويقصد بالوحدة هنا الأصل الثابت (المفرد) كما يقصد أيضاً مجموعة الأصول تكون أصل واحد.

ويستخلص من هذا التعريف :

* الإهلاك هو توزيع تكلفة الأصل (وأية مبالغ تضاف عليه) مخصوماً منها القيمة الباقية أخر عمره المفيد ، إن وجدت .

* الأصل الرأسمالى أى الأصل الثابت قد يتمثل فى مجموعة من الأصول . وممكن أن يصدق ذلك على طائرة نقل ركاب وهى وحدة واحدة حيث تشتمل على مجموعة من الأصول ليست متشابهة : المحركات – جسم الطائرة – أثاث... وبالتالى لكل نوعية من الأصول عمر مفيد يختلف – عادة – عن الأخر . ومثال أخر هو قطار نقل الركاب الذى يشتمل على مجموعة من الأصول مثل القاطرة.

بمحركها - عربات القطار (ومنها عربات نوم وطعام) أثاث وأيضاً السكك الحديدية القضبان . ونفس الشيء قد ينطبق على المبنى الذى يتضمن عددا من الأصول . (وقد يطلق ذلك أيضاً على مجموعة من الأصول المتشابهة مثل مجموعة من «الجدايد » و «القمط» و «الشدات» ... فى نشاط إنشاء المبانى) .

* وطالما أن الإهلاك فى رأى اللجنة عملية توزيع أو تخصيص للتكلفة فهو إذاً ليس عملية تقييم . بمعنى أن الإهلاك لايحسب لكى يتم بموجبه تقييم الأصل الثابت المستمر استخدامه والذى بالتالى يحسب له إهلاك . والقول بأن الإهلاك هو مجرد توزيع أو تخصيص لتكلفة الأصل الثابت على سنوات عمره المفيد يضفى نوعاً من السهولة على العمل بهذا المصطلح . وقد لايكون الأمر كذلك لأن توزيع تكلفة الأصل الثابت يجب أن يتم بعدالة ولاتتحقق تلك العدالة إلا بتحديد المنفعة التى يعطيها هذا الأصل - فى كل فترة - للمنشأة وهو أمر ليس هيناً والطرق المتعددة لحساب الإهلاك (القسط المتناقص والمتزايد والثابت ...) قد لاتعطى دلالة كافية على التكلفة التى تقابل تلك المنفعة .

إذاً ترفض اللجنة (لجنة المصطلحات) اعتبار الإهلاك عملية تقييم . على اعتبار أن الغرض من الإهلاك هو تحميل الفترة المالية مقابل المنفعة التى حصلت عليها من الأصل . وإذا كان الغرض من الإهلاك هو التقييم - وهو ليس كذلك وفقاً للجنة - فهل تحسب تكلفة أخرى تحمل على الفترة لقاء المنفعة من الأصل ؟

٦-٢-٢ المعيار البريطاني ١٢

يعرف المعيار البريطانى رقم١٢ (SSAP 12) الإهلاك

«الإهلاك هو مقياس لاستهلاك (الأصل) أو استخدامه أو (أى) تخفيض أخر فى العمر المفيد لأصل ثابت سواء أكان ناتجاً عن الاستخدام أو مضى الزمن أو التقادم نتيجة تغييرات تكنولوجية أو تعبيرات بالسوق» Depreciation is the measure of the wearing out, consumption or other reduction in the useful life of a fixed asset whether arising from use, effluxion of time or obsolescence. through technological or market changes (١١٥) .

إذاً فالمعيار البريطانى قد يبدو ، مختلفاً عن معيار معهد المحاسبين الأمريكى . فالأول يعتبر الإهلاك مقياساً لمعدل استخدام الأصل ، وطالما أنه مقياساً للاستخدام فهو من الوجه الأخر يعتبر مقياساً للحالة التى عليها الأصل بعد الاستخدام - لأن لأى أصل ثابت يستخدم عمر مفيد : أ- جزء استخدم ب- جزء لم يستخدم أى باقى -

والمفروض أنه ينعكس على قيمته الدفترية (وليست الفعلية على الطبيعة physic.l) .

ويبدو أن رأى «داڤيز وباترسون وويلسون» قد لايتمشى مع ذلك إذ أن من رأيهم أن الإهلاك توزيع لتكلفة الأصل (بعد خصم النفاية منها) ثم يعودون إلى طرح قديم بأن الإهلاك مقياس لخسارة (فقد) القيمة . وباستنزال تلك القيمة من القيمة الأصلية للأصل تنتج قيمته الآن «هذه النظرة للإهلاك على أنه مقياس للاستخدام وليس وسيلة للتقييم . فإنه ينظر للأصوال الثابتة على أنها تكاليف سيتم إستهلاكها خلال الفترة المتوقع أن تستفيد من استخدامها والتى يجب ، لذلك ، أن تقابل الإيرادات المناسبة ... والإهلاك يصور ، غالباً ، على أنه مقياس لخسارة القيمة ... This looks upon depreciation as a measure of consumption, ... not a means of valuation. Fixed assets are seen as costs that will be consumed over the period expected to benefit from their use and which should therefore be matched to the appropriate revenues. .. depreciation is often portrayed as a measure of loss of value « (١١٦) .

ويذكر الكتاب الثلاثة أن ما أوردوه من أن الإهلاك «مقياس لخسارة القيمة» سبق وأن جاء فى تعريف الإهلاك فى النص الأصلى للمعيار ١٢ (SSAP 12) فى فقرة ١٥ .

وتظل هذه المسألة (اعتبار الإهلاك مقياساً لخسارة قيمة الأصل) محل مناقشة. فالإهلاك كتكلفة فى مفهومه يختلف عن كونه خسارة فى قيمة الأصل (نتيجة استخدامه) وإن كان الاستخدام يؤدى بالفعل إلى خسارة أو نقص قيمة الأصل . وقد يكون الأقرب إلى الواقعية أن الإهلاك تكلفة تقابل – إلى حد ما – المنفعة من استخدام هذا الأصل الثابت وخصم الإهلاك من قيمة الأصل الدفترية يعلى تخفيضهاليصبح الأصل ، دفتريا قريبا من واقعه فعلياً .

ومن جهة أخرى فإن اعتبار الإهلاك مقياساً لخسارة القيمة قد يتعارض مع معيار IAS ٣٦ انخفاض قيمة الأصول لأن تلك الخسارة فى تعريف المعيار IAS – ترتبط بالقيمة الممكن استردادها وبالقيمة الدفترية للأصل ولا ترتبط بالإهلاك وحده .

وقد يكون مفهوم المعيار الأمريكى – كما أشرنا – للإهلاك من أنه توزيع لتكلفة الأصل الثابت (بعد خصم النفاية منها) على سنوات عمره المفيد للمنشأة ذات فائدة فى إظهار ميكانيكية عمل مبدأ من المقابلة من أن المنفعة من الأصل تقابل تكلفة استخدامه (وهو ما نقترح أن يكون الاهلاك) .

٦-٢-٣ معيار IAS ٣٦

يعرف المعيار IAS ٣٦ (وكذا المعيار IAS ١٦) الإهلاك بأنه :

«الإهلاك» «الاستهلاك» هو التخصيص المنظم للمبلغ القابل لإهلاك أصل ما على عمره المفيد Depreciation "amortisation" is the systematic allocation of the depreciable amount of an asset over its useful life ، (١١٧) .

يقترب مفهوم الإهلاك إذاً فى معيار IAS ٣٦ من مفهومه فى المعيار الأمريكى على أنه تخصيص (أو توزيع أو تحميل) منظم للمبلغ القابل للإهلاك (تكلفة الأصل منقوصة بالنفاية) .

وقد أوضح المعيار IAS ٣٦ أن لمصطلحى الإهلاك المذكورين معنى واحد s.me me.ning رغم أن المتبع كثيراً استخدام مصطلح mortiz.tion. ليبين إهلاك نفقات مؤجلة أو أصول غير ملموسة أو الشهرة n intingible .sset or goodwill. واستخدام المصطلح الأخر depreci.tion على أنه إهلاك الأصول الثابتة (وهذه الأصول الثابتة ، عادة ، ملموسة) .

٦-٢-٤ معيار المحاسبة المصرية ٢٣

عرف المعيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ (المقابل لمعيار IAS ٣٦) الاستهلاك وليس الاهلاك بأنه :

«التحميل المنتظم للقيمة القابلة للاستهلاك من الأصل غير الملموس على فترات العمر الافتراضى له» (١١٨) .

وكان المعيار ١٠ المعدل قد عرف الإهلاك وليس الاستهلاك :

«هو التحميل المنتظم للقيمة القابلة للإهلاك من الأصل الثابت على فترات العمر الافتراضى له» (١١٩) .

ويفهم من هذين التعريفين أن المعيارين ٢٣ ، ١٠ المعدل يفرقان بين مسمى وليس معنى هذين المصطلحين «إهلاك» الأصل الثابت «واستهلاك» الأصل غير الملموس . أما معيار IAS ٣٦ فقد بين ، وكما أشرنا ، أنه يمكن استخدام مصطلحى depreci.tion ، mortis.tion. لإهلاك أى أصل (وإن كان الثانى وكما أشرنا يستخدم عادة للأصول غير الملموسة والشهرة) .

كما أن المعيار ٢٣ – وكذا المعيار ١٠ المعدل – يتفقان مع معيار IAS ٣٦ فى

أن الإهلاك أو الاستهلاك هو تحميل أو تخصيص للقيمة القابلة للإهلاك لأصل ما (ملموس أو غير ملموس) على سنوات عمره المفيد (الافتراضى) .

٦-٣ القيمة القابلة للإهلاك

من المتفق عليه وأشرنا إليه أن القيمة القابلة للإهلاك هى تكلفة الأصل مخصوماً منها القيمة التقديرية له عندما يصبح خرده أو غير صالح أو غير مطلوب للتشغيل فى الغرض الذى اقتنى من أجله أى فى نهاية عمره المفيد للمنشأة سواء كخردة أو غير خردة . وهذه القيمة الصافية هى التى يتم إهلاكها على السنوات التى يقدر أن الأصل سيفيد فيها المنشأة المعنية . ومن ثم فإذا انتهت منفعة الأصل الثابت للمنشأة وأصبحت فى غير حاجة إليه ورأت بيعه - حتى وإن كان ذلك أثناء استخدامه وليس عندما يصبح خردة أو بلا نفع - فالأصل فى وقت البيع أصبح فى نهاية عمره المفيد للمنشأة وهذه الجزئية لم تتناولها معايير المحاسبة التى كثيراً ما تركز على «النفاية» ، كحالة للأصل عندما لايصبح ذات منفعة للمنشأة .

٦-٤ تحميل الإهلاك

٦-٤ -١ طرق متعارف عليها

من المتفق عليه أن طرق تخصيص أى تحميل القيمة القابلة للإهلاك على فترات العمر المفيد للأصل متعددة ومن أشهرها وأكثرها استخداماً طريقة القسط الثابت stright line method حيث توزع تلك القيمة القابلة للإهلاك لأصل ما بقسط ثابت على سنوات عمره المفيد . وبالتالى فإن قيمة قسط الإهلاك فى كل فترة هى قيمة متساوية .

وهناك أيضاً طريقة القسط المتناقص reducing b.l.nce depreci.tion أى يحسب الإهلاك على القيمة الدفترية للأصل بعد تخفيضها بالقسط السنوى فإذا كانت القيمة الدفترية للأصل عند بدء الاستفادة منه ٥١ ألف جنيه (وقيمته وهو خردة ألف جنيه) وعمره المفيد ١٠سنوات ، فإن القسطبعد تشغيل الأصل فى السنة الأولى ٥٠٠٠جنيه وفى نهاية السنة التالية يحسب على قيمة الأصل مخفضة بالإهلاك أى على مبلغ ٤٥ ألف جنيه وبالتالى فإن قسط الإهلاك السنوى للسنة الثانية يبلغ ٤٥٠٠جنيه وهكذا .

وهناك طريقة التخفيض المزدوج double declining b.l.nce أى يعتبر القسط فى هذه الطريقة ضعف القسط العادى ففى المثال السابق فإنه وفقاً للتخفيض المزدوج يعتبر القسط أول سنة ١٠ ألاف بدلاً من ٥ ألاف أى وكأن المعدل ٢٠٪ وليس ١٠٪ وممكن استخدام تلك الطريقة فى المنشآت التى تبلى أو تهلك أو تنخفض فيها بعض الأصول الثابتة القابلة للاهلاك بسرعة ، مثل المنشآت التى تعتمد فى أعمالها على أجهزة الكمبيوتر التى تتطور بسرعة فائقة فمن الممكن أن تنخفض قيمتها بسرعة.

وهناك أيضاً طريقة أخرى – تبدو غير متبعة فى العديد من المنشأت فى كثير من الدول مثل السابقة هذه وهى طريقة المبلغ على أساس الأرقام sum of digits . فإذا افترضنا أن العمر المفيد لأصل ثابت ما ٤ سنوات يكون لدينا ٤ أقساط ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ أى مجموع تلك الأرقام = ١٠ (١ + ٢ + ٣ + ٤) وبالتالى فإنه يتم حساب كل قسط سنوى على أساس كل رقم منسوباً إلى الإجمالى مع أخذ النفاية فى الحسبان . فإذا افترضنا أن تكلفة الأصل ١٠٠ ألف جنيه وقيمة بيعه فى نهاية عمره ١٠ ألاف جنيه فإن حساب الإهلاك يتم كما يلى :

		بالألف جنيه
سنة ١	التكلفة الدفترية	١٠٠
	الإهلاك $\frac{٤}{١٠}$ × ٩٠ ألف جنيه	٣٦
	القيمة الدفترية الصافية للأصل	٦٤
سنة ٢	الإهلاك $\frac{٣}{١٠}$ × ٩٠ ألف جنيه	٢٧
	القيمة الدفترية الصافية للأصل	٣٧
سنة ٣	الإهلاك $\frac{٢}{١٠}$ × ٩٠ ألف جنيه	١٨
	القيمة الدفترية الصافية للأصل	١٩
سنة ٤	الإهلاك $\frac{١}{١٠}$ × ٩٠ ألف جنيه	٩
	القيمة الدفترية الصافية للأصل	١٠

إيضاحات

أ- يحسب قسط الإهلاك على القيمة القابلة لإهلاك الأصل وهى ٩٠ ألف جنيه (١٠٠ ألف جنيه-قيمة النفاية أو الخردة ١٠٠٠٠ جنيه) .

ب- يظل يحسب قسط الاهلاك السنوى على أساس مبلغ الـ ٩٠ الف جنيه وليس على أساس القيمة الدفترية للأصل.

حـ- القيمة الدفترية للأصل في أول سنة تبلغ ٩٠ ألف جنيه ثم تناقصت إلى ٦٤ الف جنيه فى نهاية السنة الأولى ثم إلى ٣٧ الف جنيه فى نهاية السنة الثانية ويتناقص كذلك قسط الاهلاك من ٣٦ الف جنيه فى السنة الأولى إلى ١٨ الف جنيه فى السنة الثالثة. وبما يتمشي مع الوضع الطبيعى فى أن الأصل الثابت (كالآلة مثلا) تتناقص منفعته للمنشأة (لتناقص كفاءته) باستمرارية الاستخدام .

د- ١٠ ألاف جنيه وهى قيمة بيعه التقديرية فى نهاية العمر المفيد للأصل .

وهناك طرق أخرى عديدة تستعملها المنشأت فى أنحاء العالم مثل طريقة القسط المتزايد وطريقة وحدة الإنتاج unit of production [١٢٠] .

ويلاحظ أن طرق الإهلاك المذكورة شائعة فى المنشأت فى معظم دول الشمال وقد يكون بعضها غير شائع فى بعض دول الجنوب .

٦-٤-٢ معايير المحاسبة

لاتتطلب معايير المحاسبة ، عادة ، طريقة معينة لحساب الإهلاك وتترك بالتالى للمنشأت تستخدم الطريقة التى تناسبها. وقد جرت العادة على أن تذكر معايير المحاسبة أهم تلك الطرق . وقد ذكر المعيار IAS ١٦ وكذا معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ (المعدل) مثلاً بعض طرق الإهلاك : كالقسط الثابت والقسط المتناقص وطريقة الوحدات (والأرقام) .

٦-٤-٣ اعتراضات جهات بريطانية على الإهلاك

من أهم المفاهيم عن الإهلاك وكما جاء فيما تقدم أنه تكلفة تقابل استخدام الأصل (الملموس أو غير الملموس) **ومن المتفق عليه تخفيض القيمة الدفترية للأصل بالإهلاك . ولكن من الأصول الثابتة (مثلاً) ما لاتنخفض قيمته بالاستعمال مثل أنواع كثيرة من الأراضى (وبعض الأبار ... وأهمها على الاطلاق البئر الذى لم ينضب من ألاف السنين ولن ينضب بإذن الله وهو «بئر زمزم») .**

وبعد صدور ونشر المعيار البريطانى ١٢ SSAP 12 ظهرت اعتراضات لمنشأت بريطانية كبيرة على حساب الإهلاك على بعض أنواع من الأصول الثابتة على اعتبار أن حساب الإهلاك عليها غير منطقى أو غير معقول m.ke no sense طالما أن قيمتها لاتنخفض كما أن لبعض الأصول أعماراً غير محدد مدتها أى أعماراً مفتوحة unlimited .

وفى سنة ١٩٧٨ قابل المديرين الماليين لبعض المنشأت البريطانية الكبيرة أعضاء لجنة معايير المحاسبة (البريطانية) ASC (قبل إنشاء ASB) لاقناعهم بأنه ليس من العدالة حساب الاهلاك على بعض مبانى تلك المنشأت . وهو مالم توافق عليه اللجنة غير أن مسودة الإيضاح ED للمعيار ١٢ الذى تمت مراجعته (أى المعيار الجديد) تضمنت نصاً ساعد كثيراً فى عدم تطبيق الإهلاك على مبانى عدد من المنشأت مثل الفنادق والبنوك ومنشأت البيع بالتجزئة الكبيرة حيث تضمن بيان هذه المسودة أنه «المبدأ العام لمعيار ١٢ يجب أن يتم العمل به فى جميع الحالات ولكن قد تكون هناك ظروف لايكون فيها من المناسب تحميل الإهلاك the general principle of SSAP 12 should be applied in all cases but that there may be circumstances where it would not be appropriate to charge depreciation [١٢١] .

ومن ثم استندت المنشأت إلى العبارة الأخيرة وأخذتها ذريعة لعدم حساب الإهلاك دون اعتراض من لجنة معايير المحاسبة البريطانية. ثم شكلت تلك المسألة عرفاً محاسبياً بريطانياً .

٦-٤-٤ الجهة المستفيدة من منفعة الأصل تتحمل بالإهلاك

يمكن أن يحمل الإهلاك كتكلفة من تكاليف الإنتاج الصناعى إذا كان الأصل (الذى يحسب له الإهلاك) يقدم منفعة للإنتاج الصناعى أما إذا كان الأصل يفيد أنشطة لاترتبط بالإنتاج الصناعى ولاتساعده فإن الإهلاك كثيرا ما يعتبر مصروفات توزيع (أو على النشاط المختص) إن كان مرتبطاً به أو يعتبر مصروفات عامة على المنشأة إن لم يرتبط بنشاط محدد بها ، أى لم يكن الأصل المعنى مخصصاً لنشاط بعينه .

٧- انخفاض قيمة الأصول

يعتبر استخدام الأصل من العوامل المؤثرة على قيمتهاالفعلية (العادلة أى السوقية ، وأيضا الدفترية) بما يؤدى إلى أن تنخفض imp.ired قيمته . ويؤثر

الانخفاض عادة على القيمة السوقية للأصل (قيمته العادلة) فيترتب على ذلك أن يتم تخفيض قيمته الدفترية طالما كان الانخفاض جوهرياً.

٧-١ تعريفات

٧-١-١ المعياران الأمريكيان ١٢١ ، ١١٤

يتناول المعيار الأمريكى ١٢١ (SFAS 121) - الصادر وكما أشرنا ضمن هذه المجموعة (SFAS) من المعايير ، عن مجلس FASB - انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل Long-lived ssets وعن التخلص منها (أو بيعها) disposedوفى تلخيص «ديلانى» للمعيار : «تتم مراجعة انخفاض قيمة الأصول عندما تشير الظروف إلى أن القيمة الدفترية للأصول طويلة الأجل أو لأصول غير ملموسة تم التعرف عليها لايمكن استردادها : أ- لانخفاض جوهرى فى أسعار السوق . ب- تغيير فى طريقة استخدام الأصل أو (إجراء) تغيير مادى عليه حـ- عوامل قانونية أو تغيير فى مناخ أعمال المنشأة قد يؤثر على القيمة العادلة للأصل أو أن يتطلب إجراء عكسى ما أو يتطلب من المُنظِّم القيام بعملية تقييم . د- التكاليف الفعلية التى حدثت للأصل أكبر مما هو مخطط لها هـ- (حدوث) خسائر فى تشغيل الأصل أو فى التدفقات النقدية منه .

«وتعتبر الأصول قد انخفضت قيمتها عندما يكون إجمالى التدفقات النقدية المستقبلة المتوقعة أقل من القيم الدفترية للأصول ... (وهذه) التدفقات النقدية المستقبلة المتوقعة هى التدفقات النقدية للداخل التى ستولدها الأصول مخصوماً منها التدفقات النقدية للخارج المستقبلة المتوقع أنها لازمة للحصول على تلك التدفقات للداخل . ولايتم إعمال التخفيض على تلك التدفقات النقدية المستقبلة...

Reviewed for impairment when circumstances indicate that the carrying amount of long-lived assets or identifiable intangibles is not recoverable : a- Significant decrease in market value. b- Change in way asset used or physical change in asset. c- Legal factors or change in business climate that might affect asset's fair value or adverse action or assessment by regulator. d- Asset costs incurred greater than planned. e- Operating or cash flow losses from the asset. Impaired if the expected total future cash flows are less than the carrying amount of the assets... Expected future cash flows are future inflows to be generated by the assets less the future cash flows expected to be necessary to obtain those inflows... Expected future cash flows are not discounted » (١٢٢) .

إيضاحات

أ- يتعامل المعيار الأمريكى مع الأصل كمفردة وأيضاً يتعامل مع الأصل كمجموعة من الأصول grouping . وقد سبقت الإشارة بأنه يعتمد فى تحديد المنافع الاقتصادية التى تتحقق للمنشأة من الأصول على ماتجلبه المفرده (كل مفردة على حده) خاصة وأن المفردة وكما هو معروف تعتبر ، فى بعض الأنشطة الصناعية ، عصب الإنتاج الصناعى كما فى بعض آلات الطباعة فى منشأة طباعة والتى قد تمثل ٧٠ ٪ أو يزيد من العملية الإنتاجية .

ب- ويتطلب المعيار الأمريكى عدم استخدام طريقة التخفيض أو الخصم على التدفقات النقدية المستقبلة المتوقعة (ولقد تمت الإشارة إلى المقصود بالتخفيض عند تناول مصطلحى القيمة الحالية والوقت وقيمة النقود) وقد يرجع هذا المطلب إلى رغبة المعيار فى عدم استعمال معدلات للتخفيض لاتكون مناسبة .

جـ- من أسباب انخفاض قيمة الأصل وفقا لهذا المعيار ارتفاع تكلفته الفعلية عن المخطط لها . والمقترح فى هذا أن المقصود من ذلك هو تكلفة تشغيل الأصل . وارتفاع تلك التكلفة قد يكون نتيجة زيادة معدلات التشغيل عما هو مخطط لها أو سوء هذا التشغيل أو عيوب فى الأصل ذاته أو غيره... مما يؤدى إلى أن تنخفض قيمته العادلة (والدفترية . وهو ما يوضح أن التقديرات أساسية) .

وعلى العكس من هذا نجد أن المعيار الأمريكى ١١٤ (SFAS 114) – عن «المحاسبة التى يقوم بها الدائنون عن قرض تنخفض قيمته ، Accounting by creditors for im- pairment of a loan – يتطلب من الدائنين قياس انخفاض القيمة على أساس القيمة الحالية وباستخدام معدل تخفيض (خصم) :

«يقيس الدائن الانخفاض على أساس القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلة المتوقعة مخفضة بسعر فائدة فعال للقرض Creditor measures impairment based on present value of expected future cash flows discounted at the loan's effective interest rate ، [١٢٣] .

إذاً القياس هنا يتطلب وعلى العكس من المعيار السابق(١٢١) استخدام التخفيض (الخصم) .

وعندما يتطلب معيار أمريكى (أو أى معيار) اتباع طريقة أخرى للوصول إلى قيمة ما ثم لايتطلب معيار أخر اتباعها واتباع طريقة أخرى للوصول إلى تلك القيمة فإن ذلك ليس معناه دائما تضارب أو اختلاف وإنما معناه اتباع أكثر الطرق عدالة للوصول إلى القيمة المعنية المستهدفة فى الحالة المعنية . فإذا كان تحديد القيمة الحالية

عن طريقة تخفيض (أو خصم) التدفقات النقدية المستقبلة المتوقعة هو الحساب العادل فى شأن القروض فيحسن اتباع هذا الحساب وإن كان هناك حساب أو أسلوب أكثر عدالة أخر فعلى المعيار (أو المحاسب عموماً) اتباعه .

٧-١-٢ المعيار ١٢ والقانون البريطاني

٧ - ١ - ٢ - ١ الانخفاض الدائم

لم يصدر - حتى قرب نهاية القرن الماضى - وكما أشرنا معياراً بريطانياً عنوانه انخفاض قيمة الأصول أو معيار يعالج جميع جوانب هذا الانخفاض . غير أن المعيار ١٢ (SSAP 12) يعالج الانخفاض الدائم Permnent diminution وذلك فقط بالنسبة للأصول المثبتة بالتكلفة دون الأصول المعاد تقييمها والتى لاتؤخذ فى الحسبان، عادة، عند إعداد المخصصات بحساب الأرباح والخسائر .

ومن جهة أخرى فإن قانون الشركات البريطانى لسنة ١٩٨٥ يتطلب تكوين مخصص لمقابلة الانخفاض فى قيمة الأصل إذا كانت التوقعات تبين أن هذا الانخفاض دائم .

وبينما أن هذا المعيار البريطانى ، وقانون الشركات ، يركزان على مسألة يبدو وأنهما ينفردان بها وهى توقع استمرار الانخفاض أى أن الانخفاض هو انخفاض دائم وتكوين مخصص لمقابلة ذلك ، فإن المعيار الأمريكى (السابق ذكره) يحدد الانخفاض فى عدة أمور أشرنا إليها ومن أهمها أنه أ- لن يتم استرداد قيمة الأصل وأن ب- قيمة التدفقات النقدية (الصافية) المستقبلة المتوقعة من الأصل تقل عن قيمته الدفترية (والمقصود التدفقات النقدية الصافية) .

٧-١-٢-٢ مقارنة مع المعيار الأمريكي عن العامل المحدد لإثبات الانخفاض

ويلاحظ أن «الانخفاض الدائم» هو حالة هامة للغاية لقيمة الأصل ، لأن الانخفاض إن كان مؤقتاً ولظروف معينة ولفترة محدودة تعود بعدها الأمور إلى طبيعتها ، كما إذا حدث توقف مؤقت لبعض المصانع التى تنتج نوعيات معينة من قطع الغيار التى تحتاجها آلات تستخدمها مصانع الجلود مما تسبب عنه استمرار تعطل بعض آلات الجلود هذه وبالتالى استمرار توقف إنتاج الجلود وكذلك انخفاض مؤقت فى قيمة هذه الآلات فإنه وفقاً للمعيار البريطانى ، وليس طبقاً للمعيار الأمريكى ، فإن توقف الآلات وانخفاض قيمتها وتوقف إنتاج الجلود هو توقف مؤقت وليس دائماً فإنه لايلزم حينئذ طبقا للمعيار البريطانى لمصانع الجلود فى المثال إثبات انخفاض قيمة

الآلات بالقوائم المالية .

إذاً وبصفة عامة فإن العامل المحدد لإثبات الانخفاض هو حدوثه بالفعل . ولكن المعيار البريطاني كان أكثر تحديداً وتطلب بأن يكون هذا الانخفاض دائماً وهو أمر قد يصعب التأكد منه بدرجة مطمئنة كما أن هذا المعيار لم يحدد مدى حجم وخطورة وأهمية هذا الانخفاض .

إذاً فالعامل الأساسي فى المعيار والقانون البريطانيين لمعالجة مبلغ انخفاض قيمة أصل ثابت ما (فى المعيار الامريكى انخفاض القيمة عندما تكون التدفقات النقدية المتوقعة الاجمالية أقل من القيمة الدفترية للأصول) للتحميل على حـ/أ.خ هو أن يكون ذلك الانخفاض دائماً . وقد يمكن اعتبار المفهومين – وفى ظروف معينة ولكن صعبة جداً هو أن يعادل مبلغ الانخفاض القيمة الدفترية للأصل – وجهان لعملة واحدة .

الانخفاض الدائم فى قيمة الأصل = عادة عدم استرداد ١٠٠ ٪ من قيمته

والشرط فى هذه المعادلة أن تأكل قيمة الانخفاض الدائم (للقيمة الممكن استردادها من الأصل) القيمة الدفترية للأصل أى يمكن أن يمثل الانخفاض الدائم ١٠٠ ٪ من القيمة الدفترية للأصل .

ويلاحظ أن المعيار الأمريكي لم يشر إلى أن عدم الاسترداد يجب أن يكون بالكامل ١٠٠ ٪ ومع ذلك فالمفهوم أن عدم الاسترداد ١٠٠ ٪ . ولكن يمكن أن يكون عدم الاسترداد فى أحوال كثيرة جزئياً أما إذا كان عدم الاسترداد كلياً (أى بالكامل) فإن ذلك يعنى أن الأصل قد انخفضت قيمته بمعدل ١٠٠ ٪ أى أصبح صفراً . وذلك أمر قد لايحدث عادة إلا عند هلاك الأصل بالكامل إلى درجة أنه قد لايباع كخردة أى لاتتحقق منه أية منفعة اقتصادية كما إذا احترقت سيارة ركوب وسقطت فى بحر عميق ولم يكن انتشالها وإنه لم يكن مؤمناً عليها تأميناً يغطى عواقب أو خسارة مثل تلك الحادثة .

٧-١-٣ معيار IAS ٣٦

أشرنا فيما تقدم إلى أن المعيار IAS ٣٦ يحدد خسارة الانخفاض imp.irment loss فى أنه المبلغ الذى تتجاوز بموجبه القيمة الدفترية لأصل ما قيمته الممكن استردادها . وبهذا فالمعيار IAS ٣٦ يتفق مع المعيار الأمريكي فى أن خسائر انخفاض قيمة الأصل تتمثل فى زيادة القيمة الدفترية للأصل المعنى عن القيمة الممكن استردادها (القابلة للاسترداد) منه .

٧-٢ إيجاز عن الانخفاض (معيار IAS ٣٦)

٧-٢-١ مؤشرات لخسارة الانخفاض

٧-٢-١-١ مصادر داخلية وخارجية للمعلومات

يذكر المعيار IAS ٣٦ أن هناك مصادر داخلية للمعلومات ومصادر خارجية تعتبر مؤشرات على وجود خسارة لانخفاض قيمة الأصل وأنه ينبغى على المنشأة أن تعتبرها أقل مايكون minimum s كمؤشرات على وجود تلك الخسارة .

مصادر خارجية للمعلومات

أ- انخفاض جوهرى فى سعر السوق لأصل ما ، خلال الفترة ، أكثر مما قد يكون متوقعاً كنتيجة لمضى المدة أو الاستخدام المعتاد .

ب- تغييرات جوهرية بتأثير عكسى على المنشأة حدثت خلال الفترة أو ستحدث فى القريب العاجل فى البيئة التكنولوجية أو (البيئة) السوقية أو الاقتصادية أو القانونية التى تعمل فيها المنشأة أو فى السوق التى ينتمى إليها الأصل .

جـ- زيادة أسعار الفائدة على الاستثمارات بالسوق أو زيادة أية معدلات أسعار أخرى بالسوق على الاستثمارات - خلال الفترة - وأنه من الأرجح أن تؤثر هذه الزيادات على معدل التخفيض (الخصم) الذى يستخدم لحساب القيمة المستمر استخدامها للأصل وأن يخفض من القيمة الممكن استردادها من الأصل تخفيضاً جوهرياً .

د- زيادة القيمة الدفترية الصافية للأصول ، بالنسبة للمنشأة التى تقدم تقريرها ، عن سعر سوقها الرأسمالى .

مصادر داخلية للمعلومات

هـ- وجود دليل على تقادم أصل ما أو تلفه تلفا ماديا .

و- حدثت تغييرات جوهرية لها تأثير عكسى على المنشأة خلال الفترة أو من المتوقع أن تحدث فى المستقبل القريب فى المدى الذى يستخدم فيه الأصل أو الطريقة التى يستخدم بها ، أو من المتوقع أن يستخدم بها . وتشمل هذه التغييرات خطط لوقف أو إعادة هيكله العملية التى ينتمى إليها الأصل أو للتخلص من أصل قبل التاريخ الذى سبق توقعه .

ز- وجود دليل من التقرير الداخلى يشير بأن الأداء الاقتصادى لأصل ما هو - أو سيكون - أسوأ مما هو متوقع ...

* ويشمل الدليل بالتقرير الداخلى الذى يشير إلى أن أصل ما قد تنخفض قيمته ، وجود الآتى :

١- التدفقات النقدية لاقتناء أصل ما أو الاحتياجات النقدية التالية من أجل تشغيله أو صيانته تزيد زيادة ضخمة عن تقديراتها الأصلية .

٢- التدفقات النقدية الصافية الفعلية أو أرباح أو خسائر العمليات التى تتدفق من الأصل هما أسوأ بدرجة كبيرة من تقديراتهما .

٣- انخفاض جوهرى (حاد) فى التدفقات النقدية الصافية التقديرية أو فى أرباح العمليات (التقديرية) ، أو زيادة كبيرة فى الخسائر التقديرية المتدفقة من الأصل. أو ...

٤- (وجود) خسائر فى تشغيل الأصل أو (حدوث) تدفقات نقدية للخارج صافية وذلك عندما يتم تجميع (مقابلة) أرقام الفترة الحالية مع الأرقام التقديرية عن المستقبل.

* يستخدم مفهوم مصطلح الجوهرى (الهام) فى تحديد إن كانت القيمة الممكن استردادها من أصل ما تتطلب تقدير ...

* وإذا كان هناك مؤشر على أن أصل ما قد تنخفض قيمته ، فإن ذلك قد يشير إلى أن العمر المفيد الباقى من الأصل وأن طريقة إهلاكه «إستهلاكه» أو أن قيمته الباقية تتطلب (إعادة) مراجعة وتعديل بموجب معيار المحاسبة الدولية الذى يمكن تطبيقه على الأصل ، (وذلك) حتى إذا لم يتم التعرف على (تحديد) خسائر انخفاض (لهذا) الأصل .

External source of information :

a- during the period, an asset's market value has declined significantly more than would be expected as a result of the passage of time or normal use.

b- significant changes with an adverse effect on the enterprise have taken place during the period, or will take place in the near future, in the technological, market, economic or legal environment in which the enterprise operates or in the market to which an asset is dedicated.

c- market interest rates or other market rates of return on investments have increased during the period, and those increases are likely to affect the discount rate used in calculating an asset's value in use and decrease the asset's recoverable amount materially.

d- the carrying amount of the net assets of the reporting enterprise is more than its market capitalisation.

Internal source information :

e- evidence is available of obsolescence or physical damage of an asset.

f- significant changes with an adverse effect on the enterprise have taken place during the period, or expected to take place in the near future, in the extent to which, or manner in which, an asset is used or expected to be used. These changes include plans to discontinue or restructure the operation to which an asset belongs or to dispose of an asset before the previously expected date.

g- evidence is available from internal reporting that indicates that economic performance of an asset is, or will be, worse than expected....

* Evidence from interal reporting that indicates that an asset may be impaired includes the existence of :

a- cash flow for acquiring the asset, or subsequent cash needs for operating or maintaining it, that are significantly higher than those originally budgeted.

b- actual net cash flows or operating profit or loss flowing from the asset that are significantly worse than those budgeted.

c- a significant decline in budgeted net cash flows or operating profit or a significant increase in budgeted loss flowing from the asset. Or.

d- operating losses or net cash outflows for the asset, when current period figures are aggregted with budgeted figures for the future.

* The concept of materiality applies in identifying whether the recoverable amount of an asset needs to be estimated....

* If there is an indication that an asset may be impaired, this may indicate that the remaining useful life, the depreciation "amortisation" method or the residual value for the asset need to be reviewed and adjusted under the International Accounting Standard applicable to the asset, even if no impairment loss is recognised for the asset (١٢٤) ,

تأكيدات هامة للمعيار IAS ٣٦

أ- أى انخفاض – أو تأثير عكسى – أى على – الأصل أو ضد المنشأة لابد أن يكون جوهرياً وليس مجرد انخفاض أو تأثير. غير أنه ، وكما سبق القول ، لم يحدد المعيار IAS حجم هذا الانخفاض الجوهرى .

ب- التركيز على التوقعات كما لو كانت فعليات (مثل التغييرات التى حدثت على الأصل أو على المنشأة) والتى من المتوقع أن تحدث مستقبلاً . وتعتبر دراسة المستقبل وتأثير حسابات النتيجة – عادة – بقيمة الانخفاض فى قيمة الأصل ، من الإجراءات يترتب عليها أن القيمة الصافية للمنشأة (الأصول منقوصة بالالتزامات) يتم عرضها بالقوائم المالية بشكل عادل . وهى من الوجهة الأخرى تطبيق لمفهوم الحيطة والحذر بتأثير حسابات النتيجة بأى نقص متوقع – أى لم يحدث بعد – فى قيمة الأصول (والقيمة الصافية) .

حـ- يتناول المعيار IAS ٣٦ خسائر الانخفاض فى قيمة الأصول ويبين أنه إذا وجدت إشارات أو علامات (مؤشرات) تفيد ذلك ينبغى إعادة مراجعة ودراسة مايرتبط بهذا الأصل: عمره المفيد الباقى ومعدل إهلاكه وقيمته الباقية عند نهاية عمره المفيد.

د- يؤكد المعيار IAS ٣٦ أن تلك الإشارات (أو المؤشرات) وردت كأمثلة وليست على سبيل الحصر .

هـ المفهوم مما جاء فى ٣ ، ٤ من ز بالمعيار IAS(ضمن مصادر داخلية) أن التدفقات النقدية للداخل تقل ، وللخارج وكذا الخسائر تزيد ، عن التقديرات وهو أمر يتطلب دون حاجة للاشارة إليه إلى إعادة نظر .

و – يلاحظ أن المصادر الخارجية تعتمد كأمر منطقى على تغييرات أسعار السوق لمفردة الأصل المعنية ، وتحديد هذا السعر لها أمر ليس هيناً كما قد يبدو للبعض . أما عن المعلومات من مصادر داخلية فإن التركيز فيها وكأمر طبيعى على وجود فروقا جوهرية بين الفعليات والتقديرات لأداء أصل ما أو ما يرتبط بتشغيله سواء كانت تلك الفروق لمصلحة المنشأة أم ضدها (مثل ما جاء فى ١ – ٤ من ز).

ز – ورد مصطلح ggreg.ted. ليعنى هنا مقابلة وممكن أيضاً تجميع . وتمت

ترجمة مصطلح indic.tion على أنه اشارات وممكن أيضاً مؤشرات.

وينبغى الإشارة إلى أن المعيار IAS ٣٦ لم يشر - وإن كان مطلوباً منه ذلك - إلى أهمية أن ترتبط بعض المصادر المذكورة بالتشغيل المعتاد المستمر بالمنشأة لأن وجود ظروف غير عادية مؤقتة قد تخفض من قيمة بعض الأصول ولكن مؤقتاً وليس دواماً . (ويلاحظ أن المعيار البريطانى والقانون يتطلبان إعمال التخفيض أن كان الانخفاض دائم) . كما أن المعيار IAS ٣٦ ترك للمنشأت تحديد مدى قوة وأهمية المعلومات ودرجة الوثوق .

٧-٢-١-٢ تحديد المؤشر عند كل ميزانية

وفقاً للمعيار IAS ٣٦ - وكما سبق - فإنه لأن بالمؤشر الدليل على وجود انخفاض فى قيمة أصل ما ، لذلك ينبغى على المنشأة أن تعيد تقييم هذه المؤشرات دورياً . وقد تطلب المعيار IAS أن يكون ذلك فى تاريخ كل ميزانية - وهو الأمر الطبيعى لكى تعطى القوائم المالية صورة صحيحة .

«على المنشأة أن تقيم فى تاريخ كل ميزانية فيما إذا كانت هناك أية إشارة (مؤشر) بوجود أصل قد تنخفض قيمته . فإذا وجدت مثل هذا المؤشر فإنه ينبغى على المنشأة تقدير القيمة الممكن استردادها من الأصل .

An enterprise should assess at each balance sheet date whether there is any indication that an asset may be impaired. If any such indication exists, the enterprise should estimate the recoverable amount of the asset » (١٢٥) .

٧-٢-١-٣ يجب تحديد القيمة الممكن استردادها عند وجود إشارة (مؤشر)

وتبين الفقرة السابق ذكرها (من المعيار IAS ٣٦) أن تحديد القيمة الممكن استردادها - هذه المرة - هو متطلب ضرورى طالما أن هناك مؤشر على انخفاض قيمة الأصل . ومن المفهوم أن الغرض من هذا التحديد هو التحقق من وجود انخفاض فى قيمة الأصل (بأن تقل القيمة الممكن استردادها عن القيمة الدفترية للأصل) من عدمه ، ثم إجراء اللازم.

التدفقات النقدية للداخل من المفردة المستقلة

وتتحدد القيمة الممكن استردادها للمفردة. أما إذا كانت المفردة لاتنتج تدفقات نقدية للداخل بشكل منفصل أى يمكن قياسه منفصلاً عن مجموعة أخرى من الأصول فإنه ينبغى حينئذ تحديد القيمة الممكن استردادها لمجموعة الأصول التى تنتمى إليها المفردة إلا فى إحدى حالتين :

«تتحدد القيمة الممكن استردادها لمفردة الأصل إلا إذا كان الأصل لاينتج – من استخدامه المستمر – تدفقات نقدية للداخل يمكن بشكل كبير فصلها عن تلك (المنتجة) من أصول أخرى ... فإذا كانت تلك هى الحالة ، (فإن) القيمة الممكن استردادها تتحدد لوحدة توليد النقدية التى ينتمى إليها الأصل «انظر فقرات ٦٤–٨٧» إلا (إذا كان) أ– صافى سعر بيع الأصل أكبر من قيمته الدفترية أو ب– (إن) قيمة الأصل المستمر استخدامها يمكن تقديرها وتكون قريبة من صافى سعر بيع الأصل وأن صافى سعر بيع الأصل (هذا) يمكن تحديده» Recoverable amount is determined for an individual asset, unless the asset does not generate cash inflows from continuing use that are largely independent of those from other assets.... If this is the case, revoverable is determined for the cash-generating unit to which the asset belongs "see paragraphs 64 to 87", unless either " a- the asset's net selling price is higher than its carrying amount, or b- the asset's value in use can be estimated to be close to its net selling price and net selling price can be determined » (١٢٦).

إذاً يؤكد المعيار IAS ٣٦ علي أنه :

أ– تتم الدراسات على أساس أن المفردة تعطى تدفقات نقدية للداخل يمكن قياسها بشكل مستقل عن الأصول الأخرى .

ب– فإذا لم يمكن ذلك فإنه حينئذ يمكن أن تؤخذ التدفقات النقدية للداخل المتولدة عن مجموعة الأصول ككل التى ينتمى إليها هذا الأصل (الأصل المفرد) – طالما كان يتولد عنها تدفقات نقدية للداخل . فإذا كان لدينا آلات ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ تعمل كمجموعة لإنتاج منتج ما وكان يصعب فصل بشكل كبير تقدير التدفقات النقدية للداخل من آلة رقم١ وحدها – وهى التى هناك إشارة أو مؤشر على أن قيمتها ستنخفض – فإنه تؤخذ حينئذ التدفقات النقدية للداخل من مجموعة الآلات ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ مجتمعة طالما أن وحدة توليد النقدية هذه تنتج تدفقات نقدية منفصلة ويمكن قياسها .

حـ- ويلاحظ أن المعيار IAS ٣٦ يتكلم عن تقدير estim.te وتحديد determine قيمة وفى أى نظام لتحديد القيمة مقدماً pre-determined فإن وكما سبقت الاشارة التقدير يجب أن يكون محدداً بدقة وكأنه فعلى .

د- والتدفقات النقدية للداخل يقصد بها عادة كما أشرنا تدفقات نقدية للداخل صافية net (أى بعد خصم التدفقات النقدية للخارج المتوقعة عن ذات الأصل) .

هـ- وقد تفسر عبارة «التى ينتمى إليها الأصل» الواردة فيما تقدم على أنها مجموعة الأصول من ذات النوع المتخصص أو العام (وفقاً لما أشرنا إليه) وقد تختلف نوعية الأصول كما فى منشأة زراعية : آلات متنوعة الأغراض وأراضى زراعية تشترك لإنتاج منتج زراعى فالتدفقات النقدية قد تأتى من هذه المجموعة معاً وهناك تفسيرات أخرى وفقاً لما سيأتى .

عدم عدالة معاملة التدفقات من المجموعة وكأنها من المفردة

ولكن كيف يمكن ، وكما جاء بالمعيار IAS اعتبار التدفقات النقدية المتولدة عن أصل مفرد هى تلك التدفقات النقدية لمجموعة الأصول (آلات بأرقام ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ فى المثال البسيط والنظرى المتقدم) ؟ لم يذكر المعيار IAS ٣٦ ، وهو يوضح تلك المسألة ، تفاصيل ذلك . وفى هذا مثلا يقترح أن يتم توزيع التدفقات النقدية الصافية من جميع الأصول على كل مفردة منها حسب قيمة كل مفردة مرجحاً بعدد ساعات تشغيل كل منها وقد يمكن اختيار أية طريقة أخرى لتوزيع إجمالى التدفقات النقدية من مجموعة الأصول على كل مفردة على حدة شرط أن تحقق - هذه الطريقة - العدالة بين كل مفردة (وفقاً لما تقدم) .

أما اعتبار التدفقات النقدية الصافية (للداخل) من أصل ما - يصعب فصل التدفقات النقدية منه عن التدفقات من مجموعة الأصول التى ينتمى إليها - هى التدفقات النقدية الصافية من هذه المجموعة فهو إجراء يبدو أنه غير عادل وغير منطقى ويعطى بيانات مضللة لأن آلة رقم١ فى المثال المتقدم تعطى نسبة من التدفقات النقدية للداخل المتولدة من الآلات ١ ، ٢ ، ٣ ، ٤ مجتمعة (أى من المجموعة ككل) ولاتعطى إجمالى التدفقات .

وقد عاد المعيار IAS فى ذات الفقرة المذكورةواشار إلى أن استخدام إجمالى التدفقات النقدية لمجموعة من الأصول التى ينتمى إليها الأصل - عندما لايمكن

فصل التدفقات النقدية من استخدامه المستمرعن تلك المتولدة من استخدامات أصول أخرى فى مجموعته - على اعتبار أنها تخص المفردة لايتم فى حالتين : أ- إذا كان سعر البيع الصافى للأصل أكبر من قيمته الدفترية . أو ب- إذا كان تقدير القيمة المستمر استخدامها من الأصل ممكن أن يقترب من سعر البيع الصافى وأنه يمكن تحديد سعر البيع الصافى هذا .

ومن الواضح إنه فى الحالة الأولى لايوجد انخفاض فى القيمة (الأصل) من أساسه والحالة الثانية تصبح كالأولى إن زادت القيمة المستمر استخدامها عن الدفترية.

وفى الحالتين لم يبين المعيار IAS كيفية حساب التدفقات النقدية من الأصل.

٧-٢-٢ الجهة المختصة بالتقرير الداخلي

تعد كل منشأة طبقاً لمتطلبات المعيار IAS ٣٦ تقريراً بأهم الإشارات أو المؤشرات عن أى أصل قد تنخفض ، أو انخفضت قيمته . لكن ماهى الجهة أو الإدارة داخل المنشأة التى تتولى إعداد مثل هذا التقرير ؟ هل إدارة الإنتاج الصناعى (باعتبار أن الحالة الفنية للأصل أساسية فى معرفة قدر الانخفاض) أم الإدارة المالية أو إدارة المراجعة (فالجوانب المالية والسوقية أساسيان) أم إدارة ، أو إدارات أخرى ؟ وهناك حالتين للأصول الثابتة التى تنخفض قيمتها : فهى إما مستعملة (وهى عادة معظم أو جميع الأصول بالميزانية) أو جديدة (لم تستعمل وهى قليلة) .

فبالنسبة للأصول المستعملة هناك بيانات فنية ومالية (وغيرهما) ترتبط بكل أصل مثل : عمره المفيد عند اقتنائه وعند إعداد الميزانية والتقرير عليها ومعدلات وإحجام إصلاح الأصل وقوته الإنتاجية وهو جديد ثم حالياً ... وقيمته السوقية وقيمته المقدرة عند انتهاء عمره المفيد ، وتعتبر تلك البيانات والمعلومات من اختصاص أكثر من إدارة مثل إدارة الإنتاج الصناعى والإدارة الهندسية وإدارة التسويق أو الإدارة المختصة بدراسة أسواق السلع ليس فقط السلع التى تبيعها المنشأة الصناعية بل أيضاً التى تشتريها (وقد لاتكون دائماً تلك هى إدارة المشتريات) .

أما إذا كان الأصل الثابت - الذى قد تنخفض أو انخفضت قيمته هو أصل جديد كما إذا تم إنشاء خط إنتاج فى مصنع ما والانتهاء منه فى نهاية السنة المالية ثم تجربته فى بداية السنة التالية لفترة إلى أن ظهر مؤشر يبين أن القيمة السوقية لهذا الخط انخفضت (أو ستنخفض عاجلاً) جوهرياً عن قيمته الدفترية (بسبب ظهور

تكنولوجيا أكثر تطوراً) فإن إعداد تقرير عن حالة الانخفاض هذه قد يقع على مهندسى إدارة الإنتاج الصناعى وأيضاً قد يقع على إدارة المشتريات والإدارة المالية مجتمعين . ويلاحظ بالنسبة لخط الإنتاج الصناعى سواء أكان أصل ثابت جاهز أو كان أصلاً تحت التجهيز فإنه ينبغى تحديد بدقة مدى صحة قيمته الدفترية (وهى فى البداية التكلفة التاريخية عند اقتنائه) .

إذاً فالمهندس الصناعى والمسئول المالى مختصان - ويوجد غيرهما - بإعداد التقرير الداخلى عن انخفاض - أو توقع - انخفاض قيمة أصل ثابت ما .

٧-٢-٣ انخفاض قيمة الأصل تؤثر عادة على عمره وإهلاكه وقيمته الباقية

رغم أن تلك المسألة تبدو منطقية الآ أن فقرة ١٤ من المعيار IAS - فيما تقدم- قد بينتها ينبغى ملاحظة أن انخفاض قيمة الأصل المقصود يأتى نتيجة حدث ما . وقد يرتبط بعوامل السوق والتطور التكنولوجى وأية مصدر خارجى أو داخلى كتحميله فوق إمكانيته مثلاً. وعن هذا النوع الأخير من الانخفاض قد يحدث ذلك الانخفاض بسبب عطب يحدث بالأصل أيضاً ولايعود ، بعد إصلاحه ، إلى حالته السابقة على العطب مثل تعطل سيارة نقل بضائع بسبب تلف محركها فيتم إصلاح معيب لهذا المحرك بدلاً من تغييره بمحرك جديد . وفى هذا المثال إذا افترضنا أن العمر المفيد للسيارة عند اقتنائها كان ٥سنوات انقضى منها سنتين وأن الإهلاك يحسب بطريقة القسط الثابت فإنه بعد الإصلاح يمكن أن تكون البيانات التقديرية عن هذه السيارة والمبنية على دراسات مستفيضة ، كما يلى :

أ- ممكن أن يصبح العمر المفيد للسيارة سنتين فقط (حسب رأى المهندسين)أى أن السيارة تهلك على سنتين فقط وليس ثلاثة وبالتالى فإنه يفهم أن معدل الإهلاك زاد إلى ٥٠ ٪ (بعد أن كان ٢٠ ٪ أى عندما قدر العمر المفيد بخمسة سنوات) على اعتبار، وكما جاء فى المثال ، أنه تتبع طريقة القسط الثابت وأنه انقضى من العمر السابق تقديره سنتين .

ب- وقد تبلغ القيمة الباقية للسيارة عند انتهاء العمر المفيد أقل من التقدير الأول نتيجة أن انتاجيتها - بعد إصلاحها - أصبحت تقل (لعدم كفاءة الإصلاح) عن التقدير الأول لها (عندما تم اقتنائها وقبل البدء فى استخدامها) . والمعروف أن العمر المفيد هو العمر المقدر للسيارة (للأصل) الذى تظل خلاله

(السيارة/الأصل) تعمل وفقا للتقديرات بكفاءة وتنفع المنشأة وهو ما تسميه المعايير المصرية (وقبلها النظام المحاسبى الموحد) بالعمر الافتراضى . وقد يزيد العمر الفعلى (الإنتاجى) أو العمر المفيد عن ذلك الافتراضى وقد يقل عنه حسب ظروف التشغيل وحالة ومتانة ومنشأ (الجهة المصنعة) للسيارة ... الخ .

٧-٢-٤ إلغاء متطلبات القيمة الممكن استردادها في معايير سابقة

ألغى المعيار IAS ٣٦ ماجاء بمعايير IAS سابقة عن الاسترداد حيث أشار أنه (معيار IAS ٣٦) «... يحل محل، أو سيحل محل – انظر فقرة ١٥ أدناه، متطلبات الاسترداد من أصل ما والتى وردت فى : أ- معيار IAS ٩ ... ب ومعيار IAS ١٦ .. جـ- ومعيار IAS ٢٢ ...

It replaces "or will replace-see paragraph 15 below" the requirements for recoverability that are included in : a- IAS 9... b- IAS 16... c- IAS 22 » (١٢٧) .

ويعنى هذا أن ماجاء فى المعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية عن القيمة الممكن استردادها (القيمة القابلة للاسترداد) أو الاستردادية – والتى وردت فى المعايير المقابلة لمعايير IAS المذكورة وهى على التوالى معايير تكاليف البحوث والتطوير (فى المجموعتين : المعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية) وهذا المعيار IAS الغى من معايير IAS's والأصول الثابتة وإهلاكاتها (معيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل الذى تطلب القرار ٢٠٤ العمل به) واندماج المشروعات (المعايير المحاسبية) – يجب إلغائها من تلك المعايير المصرية (أن أريد أن تطابق المعايير المصرية معايير IAS) .

٧-٢-٥ وحدة توليد نقدية

٧-٢ - ٥ -١ تعريف

عرف المعيار IAS ٣٦ وحدة توليد نقدية c.sh-gener.ting unit **بأنها :**

«... أصغر مجموعة من الأصول يمكن التعرف عليها تنتج تدفقات نقدية للداخل من استخدامها المستمر ، مستقلة بدرجة كبيرة عن التدفقات النقدية للداخل من أصول أخرى أو من مجموعات أخرى من الأصول ... is the smallest identifiable group of assets that generates cash inflows from continuing use that largely independent of the cash inflows from other assets or groups of assets » (١٢٨) .

كما بين المعيار IAS ٣٦ فيما يتعلق بالتعرف علي وحدة توليد النقدية أنه :

«إذا كانت هناك أية إشارة (مؤشر) بأن أصل ما قد تنخفض قيته ، فإنه يجب أنه يتم تقدير القيمة الممكن استردادها للأصل المفرد . فإذا كان من غير الممكن تقدير القيمة الممكن استردادها من الأصل المفرد ، فإنه على المنشأة أن تحدد القيمة الممكن استردادها لوحدة توليد النقدية التى ينتمى إليها الأصل «وحدة توليد النقدية التى ضمنها الأصل» .

If there is any indication that an asset may be impaired, recoverable amount should be estimated for the individual asset. If it is not possible to estimate the recoverable amount of the individual asset, an enterprise should determine the recoverable amount of the cash-generating unit which the asset belongs "the asset's cah-generating unit » (١٢٩) .

إيضاحات عن وحدة التوليد وخسارة الانخفاض

* تتمثل وحدة توليد النقدية فى أصغر مجموعة من الأصول – ليس من الضرورى أن تكون من ذات النوعية – فى منشأة ، تشترك معاً فى جلب تدفقات نقدية للداخل يمكن تمييزها بشكل مستقل تماماً عن التدفقات النقدية عن أى أصول أخرى.

* ليس معنى «أصغر مجموعة من الأصول» تنتج (تولد) نقدية أن المجموعة الأكبر لاتعتبر وحدة توليد نقدية ولكن قد يقصد المعيار IAS من أصغر مجموعة من الأصول أنها الأصغر مقارنة بالمنشأة ككل (رغم أن المنشأة ككل قد تصبح كلها وحدة توليد نقديةكما سيتبين حالا) .

* أى إشارة عن انخفاض قيمة الأصل (المفرد) تتطلب أن يتم تقدير القيمة الممكن استردادها من الأصل ومقارنتها بقيمة الدفترية لحصر خسارة الانخفاض (إن وجدت) .

* ويلاحظ أن المعيار IAS ٣٦ يستعمل مصطلح l.rgely أى بدرجة كبيرة أو إلى حد كبير ولم يستعمل مصطلح آخر يدل على «تام» أى الاستقلال فى توليد النقدية عن الأصول الأخرى بشكل تام مثل Whole/compete/full أو عبارة منفصل فقط وقد يكون قصد الاستخدام هنا ذات المعنى .

مثالان للمعيار IAS ٣٦

وقد عرض المعيار IAS ٣٦ مثالاً على وحدة توليد النقدية «تمتلك منشأة تعمل فى المناجم خط سكة حديد خاص بالشركة لكى يمون أنشطتها المنجمية . ويمكن بيع خط السكة الحديد فقط بقيمة خردة كما أن خط السكة الحديد الخاص لايولد تدفقات نقدية للداخل ، من استخدامه المستمر ، يمكن فصلها بدرجة كبيرة عن التدفقات النقدية للداخل من الأصول الأخرى للمنجم .

لايمكن أن يتم تقدير القيمة الممكن استردادها من خط السكة الحديد الخاص لأن القيمة المستمر استخدامها من السكة الحديد لايمكن تحديدها وأنه من المحتمل(١) أن تكون مختلفة عن قيمة الخردة . ولهذا ، (فإن) المنشأة تقدر القيمة الممكن استردادها من وحدة توليد النقدية التى ينتمى إليها خط السكة الحديد الخاص ، أى للمنجم ككل» (١٣٠) .

يبين المعيار IAS ٣٦ أن القيمة المستمر استخدامها -باعتبارها وفقاً للمعيار IAS ٣٦ أحد عنصرين فى تحديد القيمة الممكن استردادها والعنصر الأخر هو سعر البيع الصافى للأصل وهو خط السكة الحديد وهو كما جاء فى المثال لن يباع إلا خردة- لايمكن تحديدها لأن خط السكة الحديد الخاص لايولد تدفقات نقدية من استخدامه المستمر يمكن فصلها بشكل كبير عن التدفقات النقدية من باقى المجموعة التى ينتمى إليها هذا الخط أى المنجم ككل .

ونكرر هنا رأينا الذى أوردناه فيما تقدم من أن توزيع التدفقات النقدية للمجموعة على كل مفردة من الأصول (فى تلك المجموعة) على حدة ممكن أن يتم على أساس قيمة كل أصل مرجحة بعدد ساعات تشغيله بدلاً من اعتبار التدفقات النقدية الصافية للمنشأة أى من المنجم ككل (فى المثال) هى التدفقات النقدية من خط السكة الحديد وحدة وهو الأمر الذى يتطلبه وفقاً للمفهوم عنه بمعيار IAS ٣٦ ومن المثال الذى أورده .

ويبين المثال المتقدم وكما أشرنا أن مجموعة الأصول التى ينتمى إليها خط السكة الحديد الخاص هى المنشأة ككل ومعنى هذا ، ووفقاً لتعريف وحدة توليد النقدية، فإن المنشأة ككل هى أصغر مجموعة من الأصول . ولكن المنجم يشمل مجموعة متعددة من الأصول بخلاف خط السكة الحديد مثل الحفارات والأوناش ومعدات وكابلات ومصابيح الإضاءة ومعدات تستخدم فى نسف الصخور والعدد والأدوات الصغيرة «كالفؤوس والكوارك» والحدايد المختلفة فما الرأى بالنسبة لها؟ الصحيح أن

كل تلك الأصول تشترك فى استخراج مايمكن استخراجه من معادن من باطن المنجم وهى مجموعة من الأصول ولكنها ليست - وكما جاء بالتعريف - أصغر مجموعة من الأصول وإلا لاعتبرنا جميع الأصول فى أى مصنع هى المجموعة من الأصول الواردة بالتعريف . وبكلمات أخرى فإنه قد يحدث خلط بين مايمكن اعتباره أصغر مجموعة من الأصول تنتج تدفقات نقدية للداخل وبين أى مجموعة - وليس أصغر مجموعة - من الأصول تنتج تدفقات نقدية للداخل فالمصنع الذى ينتج منتجات جلدية أو «بلاستيكية» أو ملابس جاهزة للرجال وللنساء ، وغيرها كثير ، لايستطيع إنتاج نوعيات معينة من المنتجات إلا بتضافر إنتاج جميع الأصول أو معظمها وبالتالى فقد لايمكن وبسهولة تمييز «أصغر وحدة توليد (إنتاج) النقدية» تجلب تدفقات نقدية للداخل مستقلة عن باقى الأصول .

وقد أعطى المعيار IAS ٣٦ . أمثلة أخرى للتعرف على وحدات توليد النقدية منها المثال التالى عن سلسلة محلات تجارة تجزئة Ret.il Store ch.in :

« أ-١ تمتلك سلسلة محلات (م) المحل (×) . ويشترى (×) جميع مشترياته من بضاعة التجزئة من خلال مركز المشتريات (م) . ويضع (م) سياسات التسعير ، والتسويق والإعلان ومصادر القوة البشرية «فيما عدا تعيين الصرافين والبائعين فى (×)» . ويمتلك (م) أيضاً ٥ محلات أخرى فى نفس المدينة مثل محل (×) «ولكنها تقع فى أحياء متفرقة» و٢٠ محلاً آخر فى مدن أخرى . وجميع المحلات تتم إدارتها بنفس طريقة (إدارة) المحل (×) . وقد تم شراء (×) و ٤ محلات أخرى منذ ٥ سنوات وقد تم إثبات الشهرة . فما هى وحدة توليد النقدية لمحل (×) «وحدة توليد النقدية لـ(×) » ؟

أ-٢ للتعرف على وحدة توليد النقدية لمحل (×) فإنه ينبغى على المنشأة أن تأخذ بعين الاعتبار مثلاً أن : أ- تقرير الإدارة الداخلى يعد من أجل قياس الأداء على أساس قياس كل محل على حدة store by store basis

ب ٢- يتم إدارة العمل على أساس ربح كل محل store-by-store profit basis أو على أساس إقليم/مدينة region / city / basis .

أ-٣ تقع جميع محلات (م) فى أحياء مختلفة وعلى الأرجح لها قواعد مختلفة للعملاء different customer bases . ولذلك ، فإنه بالرغم من أن (×) تتم إدارته على أساس مشترك فإن (×) ينتج تدفقات نقدية للداخل (تعتبر) مستقلة تماماً عن تلك التى تنتجها محلات (م) الأخرى . ولهذا فإنه من المرجح ، أن (×) هى وحدة توليد نقدية .

أ-٤ إذا أمكن ، باستخدام أساس معقول وثابت ، تخصيص القيمة الدفترية للشهرة على وحدة توليد النقدية لمحل (×) ، فإن (م) يستخدم اختبار «من القاع لأعلى» الموصوف فى الفقرة ٨٠ من معيار IAS ٣٦ (اما) إذا لم يمكن تخصيص القيمة الدفترية للشهرة (باستخدام) أساس معقول وثابت ، على وحدة توليد النقدية لمحل (×) ، فإن (م) يستخدم اختبارى من القاع لأعلى» ومن «أعلى إلى أسفل» (١٣١) .

وتبين الفقرة ٨٠ المشار إليها أنه :

« فى اختبار وحدة توليد النقدية بغرض معرفة انخفاض قيمتها ، فإنه على المنشأة أن تتعرف إن كانت الشهرة التى ترتبط بوحدة توليد النقدية هذه قد أثبتت بالقوائم المالية . فإذا كانت هذه هى الحالة فإنه يجب على المنشأة أن :

أ- تقوم باختبار «من القاع إلى أعلى» أى أنه على المنشأة :

* أن تتعرف فيما إذا كانت القيمة الدفترية للشهرة يمكن تخصيصها ، بأساس معقول وثابت ، على وحدة توليد النقدية محل الفحص .

* ثم تقارن القيمة الممكن استردادها من وحدة توليد النقدية محل الفحص بقيمتها الدفترية «المتضمنة القيمة الدفترية للشهرة المخصصة (على الوحدة) ، إن وجدت» وأن تثبت أى خسارة انخفاض فى القيمة وفقاً للفقرة ٨٨ .

ويجب على المنشأة أن تقوم بالخطوة الثانية من اختبار «من القاع إلى أعلى» حتى إذا لم يمكن تخصيص أى قيمة دفترية للشهرة ، (باستخدام) أساس معقول وثابت ، على وحدة توليد النقدية محل الفحص .

ب- فإذا لم تستطع المنشأة ، وهى تقوم باختبار «من القاع إلى أعلى» ، أن تخصص» (باستخدام) أساس معقول وثابت ، القيمة الدفترية للشهرة على وحدة توليد النقدية محل الفحص ، فإنه على المنشأة أن تقوم أيضاً باختبار من «أعلى إلى أسفل» أى أنه على المنشأة :

* أن تتعرف على أصغر وحدة توليد نقدية التى تشمل وحدة توليد النقدية محل الفحص والتى يمكن أن يخصص عليها ، باستخدام أساس معقول وثابت ، القيمة الدفترية للشهرة «وحدة توليد نقدية الأكبر» .

* ثم تقارن القيمة الممكن استردادها من وحدة توليد النقدية الأكبر بقيمتها الدفترية «التى تشمل القيمة الدفترية للشهرة التى تم تخصيصها» وأن تثبت أى خسارة انخفاض فى القيمة وفقاً للفقرة ٨٨ .

In testing a cash-generating unit for impairment, an enterprise should identify whether goodwill that relates to this cash-generating unit is recognised in the financial statements. If this is the case, an enterprise should:

a- perform a "bottom-up" test, that is, the enterprise should:

* identify whether the carrying amount of goodwill can be allocated on a reasonable and consistent basis to the cash-generating unit under review, and

* then, compare the recoverable amount of the cash-generating unit under review to its carrying amount "including the carrying amount of allocated goodwill, if any" and recognise any impairment loss in accordance with paragraph 88.

The enterprise should perform the second step of the "bottom-up" test even if none of the carrying amount of goodwill can be allocated on a reasonable and consistent basis to the cash-generating unit under review-and

b- if, in performing the "bottom-up" test, the enterprise could not allocate the carrying amount of goodwill on a reasonable and consistent basis to the cash-generating unit under review, the enterprise should also perform a "top-down" test, that is, the enterprise should:

  * identify the smallest cash-generating unit that includes the cash-generating unit under review and to which the carrying amount of goodwill can be allocated on a reasonable and consistent basis "the larger cash-generating unit", and

  * then, compare the recoverable amount of the larger cash-generating unit to its carrying amount "including the carrying amount of allocated goodwill" and recognise any impairment loss in accordance with paragraph 88. (١٣٢)

إيضاحات

يتبين من فقرة المعيار IAS ٣٦ السابق عرضها حالا - وهى الفقرة ٨٠- مايلى :

أ- تتعلق الفقرة أساساً بإمكانية أو عدم إمكانية تخصيص الشهرة على وحدة توليد النقدية محل المراجعة أو الفحص .

ب- وتستخدم المنشأة اختبار « من القاع إلى أعلى» لكى تتعرف على الإمكانية المذكورة أعلاه وهو وحدة التعرف على «أصغر» وحدة توليد نقدية وتخصيص الشهرة عليها . وفى مصطلح من القاع أو من أسفل لأعلى «فإنه من المقترح قد يكون أن الأعلى هو وحدة توليد النقدية وأن القاع أو الأسفل هو الشهرة .

ج - ثم تتم إضافة نصيب وحدة توليد النقدية محل المراجعة من الشهرة إلى القيمة الدفترية لهذه الوحدة .

د - والمقترح أن تلك الإضافة نظرية ، وليست فعلية ، فقط لتحديد حجم القيمة الدفترية ولمقارنتها بالقيمة الممكن استردادها من الوحدة (وحدة توليد النقدية) محل المراجعة . (وذلك على اعتبار أن وحدة توليد النقدية قد تشمل مجموعة من الأصول) .

* والخطوة الثانية بعد الخطوة الأولى (اختبار من «القاع إلى أعلى») تتضمن الاختبار المعاكس وهو اختبار «من أعلى إلى أسفل» حيث يتم التعرف على أصغر وحدة لتوليد النقدية والتى تدخل ضمنها وحدة توليد النقدية محل المراجعة والتى يمكن أن تخصص عليها نصيبها من الشهرة .

* مصطلح consistent ممكن أن يعنى ثابت أو مستمر أو متفقا مع .

* رغم أهمية فقرة المعيار IAS هذه إلا أنها ارتبطت فى بعض جوانبها بالشهرة وقد اضطررنا إلى التعرف عليها هنا (ومجالها فى وضع آخر) .

وحدة توليد النقدية ، كفرع مستقل بذاته

يعتبر المثال الثانى الذى أورده المعيار IAS ٣٦ للتعرف على وحدة توليد النقدية أكثر وضوحاً من المثال الأول . إذ أنه يبين أن كل محل فى منشأة تمتلك سلسلة من المحلات هو بذاته وحدة توليد نقدية وبالقياس على ذلك فإن الفرع المستقل لأى منشأة يعتبر هو الأخر كذلك طالما كان الفرع يعطى للمنشأة تدفقات نقدية

للداخل يمكن تحديدها بشكل مستقل عن باقى الفروع وعن المركز الرئيسى .

أما المثال الأول – عن المنجم – فهو لايعتبر أن خط السكة الحديد يمكن التعرف منه وحدة على تدفقات نقدية من استخدامه (وليس من بيعه لأنه لن يباع إلا خردة وفقاً للمثال) .

إذاً يستنتج من المعيار IAS أن وحدة توليد النقدية يجب أن تكون مستقلة تماماً فى توليد النقدية ويمكن التعرف منها وحدها على هذا التوليد وربطها به وبالتالى قد لاتوجد فى منشأة صناعية لها مصنع واحد أصغر وحدة توليد نقدية طالما لا يمكن فصل النقدية المتولدة من المصنع عن غيرها المتولد من أصول أخرى .

بعض عناصر مقترحة تكون وحدة توليد النقدية

من أهم مايستنتج مما جاء بالمعيار IAS ٣٦ عن تعريف وحدة توليد النقدية مايلى :

أ– أن تلك الوحدة مستقلة عن وحدات أو أصول أخرى فى جلب النقدية للداخل .

ب– هذا الاستقلال هو أساساً استقلال مالى يرتبط بتوليد أو جلب (أو إدرار) النقدية وهو ماينطبق بالذات على فرع مستقل لأى منشأة (كفرع لشركة النصر للاستيراد والتصدير فى الخارج) . وبالقياس على ذلك فإن كان لمنشأة تنتج وتبيع المنتجات الجلدية أكثر من مصنع : مصنع ١ ينتج حقائب ويبيعها (وممكن يبيعها عن طريق المركز الرئيسى أو غيره) ولكن المهم عدد وحدات الإنتاج (وكذا نوعيته) ، ومصنع ٢، ينتج أحذية رجالى ومصنع ٣ ينتج أحذية حريمى وهكذا (ينتج ويبيع) وكان كل مصنع مستقلاً بذاته ينتج ماينتجه من منتجات جلدية ويبيعها ويجلب تدفقات نقدية صافية تنسب مباشرة وفقط إليه ، فإن كل مصنع منها يعتبر وحدة توليد نقدية .

حـ– ولكن لايهم أن يكون الاستقلال إدارياً سواء بالنسبة لتحديد سياسات مصادر القوة البشرية وسياسات التسويق والإعلان (راجع المثال الثانى للمعيار IAS فيما تقدم) وقد يكون جانب من هذا الاستقلال فنياً مثل اختيار عاملين مهرة .

د– وصف وحدة توليد النقدية بأنها الأصغر (مجموعة من الأصغر) يبدو وأن المقصود منه – وفقاً للمعيار – ليس إلا الأصغر نسبياً (كمجموعة من الأصول تتولى تلوين وخياطة الأقمشة فى منشأة للملابس الجاهزة) طالما أنه يمكن تمييز

وفصل التدفقات النقدية من استخدام تلك المجموعة وبيع منتجاتها بصفة مستقلة .

هـ- إذاً فإن حجم مجموعة الأصول التى تشترك معاً فى أداء ما فى مصنع ما ليس هو وحدة الفيصل فى تحديد ما إذا كانت تلك المجموعة تشكل وحدة توليد نقدية أم لا . فالمصنع رقم٢ في المثال الذى ورد فيما تقدم قد يكون ضخماً (أو صغيراً) ينتج بضع مئات من الأحذية فى كل يوم ولكنه بالنسبة للمنشأة ككل قد يمثل ٢٠ إلى١٥ ٪ من حجمها (ونفس الشيء قد ينطبق على قيمة المصنع) . وبكلمات أخرى فإن لفظ «أصغر» مجموعة من الأصول – وفقاً للمعيار IAS ٣٦- يعنى الأصغر نسبياً فقد يكون حجم وحدة توليد النقدية ضخماً نسبياً وقيمتها مليون جنيه ومع هذا فهى أصغر مجموعة أصول مقارنة بأصول المنشأة ككل . والفيصل فى تحديد ما إذا كانت تلك المجموعة تشكل وحدة توليد نقدية هو كما جاء فيما تقدم ، فصل التدفقات النقدية من استخدام تلك المجموعة . وهناك أيضا اختبار أكبر وحدة توليد نقدية اضافة إلى اختبار «أصغر» وحدة توليد .

وتجدر تكرار الإشارة إلى أن اعتبار التدفقات النقدية للداخل من المنشأة ككل (وهو المنجم فى مثال المعيار IAS ٣٦) بديلاً للتدفقات النقدية من استخدام مجموعة من الأصول (وهو خط السكة الحديد ومشتملاته فى هذا المثال) هى مسألة تحتاج إلى مزيد من الإيضاح وقد يكون من الأنسب معالجتها ، وكما أشرنا ، بالنسبة والتناسب .

وحدة توليد النقدية والأصل المفرد

إذاً فمن المناقشة السابقة لن تتواجد فى منشأة ما ، مجموعة من الأصول الثابتة ممكن أن تشكل وحدة توليد نقدية الا اذا أمكن تحديد التدفقات النقدية من استخدام مجموعة الأصول هذه والحصول منها على تدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى .

والمعروف أن من أهم العناصر تعريف الأصل (مثل الأصل الثابت كما فى معيار ١٠ المعدل ومعيار IAS ١٦) هو أنه من استخدامه يعطى منافع اقتصادية للمنشأة أى ، وهو رأيى ، تدفقات نقدية للداخل .

إذاً كل أصل ثابت وغير ثابت – وكل مجموعة من الأصول الثابتة – ينبغى أن تتحقق منها تدفقات نقدية للداخل (للمنشأة) وهو ماينطبق بالتالى على وحدة توليد

النقدية . وإن كان المطلب هنا هو أن تنسب تلك التدفقات لهذه الوحدة بالذات .

توليد النقدية بالبيع المحصل

لايمكن لأى وحدة توليد نقدية – أو أى أصل وكما أشرنا – أن تجلب نقدية للداخل (أى تكون هناك تدفقات نقدية صافية للمنشأة منها) إلا إذا أعطت إنتاجاً مطلوباً وأن يتم بيع هذا الإنتاج ثم تحصل قيمة هذا البيع وبدون هذه المراحل التى تنتهى بتحصيل قيمة ماتم بيعه (ويحسن أن يكون بالكامل ١٠٠٪) لايمكن فى رأيى القول بوجود وحدة توليد نقدية .

٧-٢-٥-٢ إثبات الانخفاض في قيمة وحدة توليد النقدية

متطلبات للإثبات

أشرنا فيما تقدم إلى أن بعض معايير المحاسبة تفرق بين تعريف الأصل وبين إثباته بالقوائم المالية وهو ما أميل إليه . ولقد تطلبت أكثر من فقرة من معيار IAS ٣٦ الرجوع إلى فقرة إثبات الانخفاض فى قيمة الأصول باعتبارها فقرة أساسية فى المعيار IAS ٣٦ وبدون العمل بمتطلباتها فإن قيمة الانخفاض قد تظهر – بالإشارة إلى المعيار IAS ٣٦ – بالقوائم المالية مضللة وقد لاتظهر على الإطلاق .

ونبين فيما يلى أهم متطلبات إثبات خسائر الانخفاض فى وحدة توليد النقدية وفقاً للمعيار IAS ٣٦ :

* ، يتم إثبات خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقدية إذا ، وفقط إذا ، كانت قيمتها الممكن استردادها أقل من قيمتها الدفترية . ويتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة (للوحدة) لكى تخفض بها القيمة الدفترية لأصول الوحدة بالترتيب التالى :

أ- أولاً (تخفض) الشهرة المخصصة على وحدة توليد النقدية (إن وجدت) .

ب- ثم (تخفض) الأصول الأخرى للوحدة على أساس محسوب بشكل نسبى على القيمة الدفترية لكل أصل فى الوحدة .

ويجب معالجة هذه التخفيضات على القيم الدفترية باعتبارها خسائر انخفاض القيمة على الأصول المفردة وأن يتم إثباتها وفقاً للفقرة ٥٩ .

* وعندما يتم تخصيص خسارة انخفاض القيمة طبقاً للفقرة ٨٨ ، فإن القيمة الدفترية للأصل لاينبغى أن تنخفض عن (القيمة) الأكبر من :

أ- سعر بيعه الصافى «إن كان من الممكن تحديده» .

ب- قيمته المستمر استخدامها «إن كان من الممكن تحديدها» .

جـ- صفر .

وبالنسبة لقيمة خسارة الانخفاض التى كانت قد تخصص «بخلاف ذلك» على الأصل فإنها يجب أن توزع على أصول أخرى بالوحدة بأساس نسبى .

* An impairment loss should be recognised for a cash-generating unit if, and only if, its recoverable amount is less than its carrying amount. The impairment loss should be allocated to reduce the carrying amount of the assets of the unit in the following order:

a- First, to goodwill allocated to the cash-generating unit, "if any" and

b- then, to the other assets of the unit on a pro-rata basis based on the carrying amount of each asset in the unit

These reductions in carrying amount should be treated as impairment losses on individual assets and recognised in accordance with paragraph 59.

* In allocating an impairment loss under paragraph 88, the carrying amount of an asset should not be reduced below the highest of :

a- its net selling price "if determinable" .

b- its value in use "if determinable".

c - zero

The amount of the impairment loss that would otherwise have been allocated to the asset should be allocated to the other assets of the unit on a pro-rata basis (١٣٣)

إيضاحات

يبين المعيار IAS ٣٦ أنه :

* تخفض القيمة الدفترية لوحدة توليد النقدية بقيمة خسارة انخفاضها ولكن وفقاً لترتيب معين حيث :

* يتم أولاً تخفيض الشهرة التى تتضمنها وحدة توليد النقدية (إن وجدت شهرة) ثم بعد ذلك تخفض الأصول الأخرى بالوحدة باستخدام النسبة والتناسب .

* وحساب الأساس النسبى الدقيق pro-r.t. ممكن أن يتم على أساس إنتاجية وأداء كل أصل. وبكلمات أخرى فإنه يتم اتباع النسبة والتناسب أى يتم مثلا توزيع الخسارة على أساس حجم أعمال كل أصل .

* وقد يبدو ذلك التوزيع صعباً إلى حد ما لأنه ليس من السهولة أن تحدد إنتاجية كل أصل بدقة . ففى مثال المنجم الذى أورده المعيار IAS (فيما تقدم) قد تحدد إنتاجية خط السكة الحديد بعدد النقلات التى تقوم بها عربات السكة الحديد والمسافات التى تقطعها كل «نقلة» . وقد تحدد إنتاجية «السقالات» و «الشدادات» وخلافه بعدد ساعات تشغيلها (تركيبها بالمنجم) وتحدد إنتاجية «الروافع» الميكانيكية بعدد الرفعات ومقدار الحجم فى كل رفعة وارتفاع الرفعة وممكن عدد ساعات تشغيلها .

إذاً من المهم إيجاد عامل مشترك بين جميع الأصول يمكّن المنشأة من توزيع خسارة الانخفاض على كل أصل على حدة بنسبة عمله (إنتاجيته) وبطريقة عادلة ودقيقة. وفى هذا يمكن مثلاً أن تحول «كمية» كل إنتاجية لكل أصل إلى قيمة (قيمة تكلفة تشغيل مثلاً) ثم يتم إيجاد التناسب بين كل قيمة .

* إذاً يخفض كل أصل مفرد – فى وحدة توليد النقدية – بقيمة نصيبه فى خسائر وحدة التوليد . ويلاحظ أن المقصود من مصطلح الوحدة **unit** هو وحدة توليد النقدية .

* هناك حدود فى توزيع خسارة انخفاض وحدة توليد النقدية وهى إلا تخفض القيمة الدفترية لأى أصل (فى مجموعة التوليد) إلى أقل من أعلى قيمة من القيم التالية.

أ– سعر البيع الصافى للأصل (إن كان من الممكن تحديده) .

ب– قيمته المستمر استخدامها (إن كان من الممكن تحديدها) حـ– صفر .

ويلاحظ أن قيمة الخسارة تحسب عندما تنخفض القيمة الممكن استردادها من الأصل عن قيمته الدفترية .

ولكن وفقاً لمعايير المحاسبة فإن الأصل المفرد ينخفض إلى قيمته العادلة حين يوجد فرق جوهرى بين قيمته الدفترية وقيمته السوقية (العادلة) ويخفض بمقدار خسارة إنخفاض قيمته impairment فهل يخفض كذلك بنصيبه فى خسارة انخفاض قيمة وحدة توليد النقدية التى ينتمى إليها الأصل ؟

مثال

بلغ نصيب الأصل الثابت (×) فى مجموعة أصول وحدة توليد نقدية من خسارة انخفاض قيمة هذه الوحدة ، خمسة آلاف جنيه وذلك بتاريخ ٢٠٠٤/١/١ وبلغت القيمة الدفترية بعد خصم مجمع الاهلاك وفى تاريخ سابق ٢٠٠٣/١٠/١٦ لـ(×) ١٢٠٠٠ جنيه كما بلغت فى تاريخ سابق ٢٠٠٣/١٠/١٦ قيمة سعر بيعه الصافى وقيمته المستمر استخدامها ٦٠٠٠جنيه ، ٨٠٠٠جنيه على التوالى . وقد وزعت تلك الخسارة على هذا الأصل باستخدام النسبة والتناسب حسب قيمته الدفترية مقارناً بالقيم الدفترية للأصول الأخرى وتبين أنه لاتوجد شهرة لوحدة توليد النقدية .

اقتراحات

أ- القيمة الأكبر من القيمتين (سعر البيع الصافى والقيمة المستمر استخدامها من الأصل) وأكبر من الصفر فى التاريخ السابق هى - تطبيقاً لفقرةالمعيار IAS ٣٦ المشار إليها - القيمة المستمر استخدامها.

ب- وهذه القيمة الأكبر تقل عن القيمة الدفترية ومن ثم هناك خسارة انخفاض للأصل (×) تبلغ ٤٠٠٠جنيه (١٢٠٠٠جنيه القيمة الدفترية مطروحاً منها القيمة المستمر استخدامها وهى القيمة الأكبر وتبلغ ٨٠٠٠جنيه) . ويتم تخفيض القيمة الدفترية للأصل إلى ٨٠٠٠ جنيه فى التاريخ السابق.

حـ- يفترض المثال عدم وجود شهرة ، كما يفترض أن نصيب الأصل فى خسارة وحدة توليد النقدية محسوباً على أساس النسبة والتناسب والمقترح أن يتم تخفيض قيمته الدفترية بهذا النصيب (٥٠٠٠ جنيه)وفقاً للمعيار IAS ٣٦ وإن كان الأمر يبدو غير منطقى طالما تم التخفيض إلى ٨٠٠٠ جنيه فى تاريخ سابق .

٧-٣ خسارة الانخفاض للمفردة مصروفات ، وقد تخصم علي فائض إعادة تقييمها

٧-٣-١ تعريف

يبين المعيار IAS ٣٦ أنه :

* «إذا ، وفقط إذا ، انخفضت القيمة الممكن استردادها من أصل ما عن قيمته الدفترية ، فإن القيمة الدفترية للأصل يجب أن تخفض إلى قيمته الممكن استردادها . وهذا التخفيض هو خسارة

انخفاض (قيمة الأصل) .

* يجب إثبات خسارة انخفاض (قيمة الأصل) كمصروف فى قائمة الدخل فوراً ، إلا إذا كان الأصل مثبت بقيمة إعادة التقييم بموجب معيار محاسبة دولية أخر ،مثل المعالجة البديلة المسموح بها فى معيار IAS ١٦ ...، وأى خسارة انخفاض (قيمة) أصل أعيد تقييمه يجب معالجتها باعتبارها انخفاض إعادة تقييم بموجب معيار المحاسبة الدولية الاخر هذا .

* ... خسارة انخفاض قيمة أصل أعيد تقييمه تثبت مباشرة فى مواجهة فائض إعادة تقييم (هذا) الأصل إلى المدى الذى لاتتجاوز فيه خسارة الانخفاض المبلغ المعلى على فائض إعادة تقييم ذات الأصل .

* عندما يزيد المبلغ المقدر لخسارة انخفاض قيمة أصل عن القيمة الدفترية للأصل المتعلق بها فإنه على المنشأة أن تثبت التزام إذا ، وفقط إذا ، كان ذلك مطلوباً بموجب معيار محاسبة دولية أخر .

* If, and only if, the recoverable amount of an asset is less than its carrying amount, the carrying amount of the asset should be reduced to its recoverable amount. That reduction is an impairment loss.

* An impairment loss should be recognised as an expense in the income statement immediately, unless the asset is carried at revalued amount under another International Accounting Standard "for example, under the allowed alternative treatment in IAS 16, ..."

Any impairment loss of a revalued asset should be treated as a revaluation decrease under that other International Accounting Standard.

* ... an impairment loss on a revalued asset is recognised directly against any revaluation surplus for the asset to the extent that the impairment loss does not exceed the amount held in the revaluation surplus for that same asset.

* when the amount estimated for an impairment loss is greater than the carrying amount of the asset to which it relates, an enterprise should recognise a liability if, and only if, that is required by other International Accounting Standard (١٣٤)

إيضاحات

يتبين من فقرات المعيار IAS ٣٦ المذكورة أعلاه عدة أمور :

أ- اعاد المعيار IAS تعريف خسارة انخفاض قيمة الأصل بأنها مبلغ الزيادة فى

القيمة الدفترية لأصل ما عن قيمته الممكن استردادها .

ب- خسارة الانخفاض لأصل لم تتم إعادة تقييمه ، تثبت كمصروف فى قائمة الدخل . والمصروف يحمل عادة على صافى - وليس مجمل - الربح (أو الخسارة) .

حـ- خسارة الانخفاض لأصل أعيد تقييمه يعالج حسب المعيار IAS الذى تطلب إعادة تقييمه فمثلاً يعالج معيار IAS ١٦ (والمعيار ١٠ المعدل) مبلغ زيادة القيمة الدفترية لأصل ما (أعيد تقييمه) عن قيمة إعادة تقييمه زيادة جوهرية على حساب فائض إعادة التقييم ان سمح الحساب بذلك .

د- يحدد المعيار IAS ٣٦ وبوضوح أن لكل أصل أعيد تقييمه حساب إعادة تقييم هذا الأصل بالذات أو مبلغ كفائض إعادة تقييمه بالذات (نتيجة زيادة جوهرية لقيمة إعادة تقييمه عن قيمته الدفترية) أى حـ/واحد لكل أصل على حده ويتم مقابلة مبلغ الانخفاض بقيمة هذا الفائض بما لايجاوز قيمة هذا الفائض (وهو المبلغ الذى سبق تعليته لإعادة تقييم هذا الأصل) . اذاً فإن فائض إعادة تقييم الأصل يعلى فى حساب مستقل لمفردة الأصل (وهو مانفضله) . وممكن أن يعلى فى حـ/إجمالى للأصول جميعها ولكن يخصص لكل مفردة مبلغها لتحاسب به وحدها كما أشرنا.

هـ- ويفهم من المعيار IAS أن تجاوز مبلغ خسارة انخفاض قيمة الأصل المبلغ المعلى له على حـ/فائض إعادة التقييم تحمل على المصروفات وهى ذات معالجة نقص قيمة إعادة التقييم عن القيمة الدفترية للأصل (مع تحفظاتنا عليها وفقاً لما جاء فيما تقدم) .

٧-٣-٢ ملاحظة

٧-٣-٢-١ مسألة زيادة الخسارة عن القيمة الدفترية للأصل (معيار IAS ٣٦)

يبين المعيار IAS ٣٦ أن :

خسارة انخفاض قيمة الأصل = زيادة القيمة الدفترية للأصل على القيمة الممكن استردادها منه . وهى قاعدة مطبقة وشبه متعارف عليها . والانخفاض المذكور

هو انخفاض فى عملية انخفاض n imp.irment واحدة وليس مجمعاً .

ولكن المعيار IAS : عاد وبين (فى فقرة ٦١ السابق الإشارة إليها حالاً) أن :

خسارة انخفاض قيمة الأصل قد تزيد على قيمته الدفترية . وهى مسألة ، بالإشارة إلى المعادلة السابقة قد تحتاج إلى إيضاح. ذلك أن مبلغ هذه الخسارة لاوجود له إلا عندما تزيد القيمة الدفترية لأصل ما عن قيمته الممكن استردادها (أى تقل الأخيرة عن الأولى) . فإذا حدث العكس (وزادت القيمة الأخيرة على الأولى) فإنه لن توجد من أساسه أية خسارة انخفاض . فالعلاقة أساساً قائمة بين قيمة دفترية لأصل ما وقيمته الممكن استردادها منه وبناء عليها قد تظهر خسارة انخفاض قيمة الأصل وقد لاتظهر . فإذا بلغت القيمة الدفترية لأصل ما ٥٠ ألف جنيه وقيمته الممكن استردادها ٤٥ ألف جنيه ظهرت خسارة انخفاض القيمة (٥٠٠٠جنيه) وإذا حدث العكس أى انخفضت القيمة الدفترية عن القيمة الممكن استردادها من هذا الأصل بنفس المبلغ (٥٠٠٠جنيه) فإنه لن تظهر هناك أية خسارة انخفاض .

والمعروف أن انخفاض قيمة الأصل تظهر مؤشراته أو بوادره ثم بعد ذلك يحسب حجمه (مبلغ الخسارة) . وحساب هذا الحجم يتم نتيجة وكما أشرنا للعلاقة بين المتغيرين المذكورين(القيمة الدفترية للأصل والقيمة الممكن استردادها منه) فالخسارة إذاً (انخفاضالقيمة) هى المحصلة ان زادت القيمة الأولى على الثانية .

خسارة اخفاض قيمة الاصل = القيمة الدفترية للاصل (القيمة الأكبر)

– القيمة الممكن استردادها منه (القيمة الأصغر) .

وكما جاء فإن ٥٠٠٠ جنيه = (٥٠) الف جنيه – (٤٥) الف جنيه

أما إن كانت خسارة انخفاض قيمة الأصل أكبر من قيمته الدفترية فإن المعادلة المذكورة فى حالة عدم إمكان بيع الأصل أى عدم وجود قيمة له ولكن وجود فقط ٥٠٠٠ جنيه تكلفة التخلص منه تصبح كالآتى :

= ٥٠٠٠٠ جنيه – (– ٥٠٠٠ جنيه)

= ٥٥٠٠٠ جنيه

أى أن خسارة انخفاض قيمة الاصل تبلغ ٥٥٠٠٠ جنيه بما يزيد على القيمة

الدفترية له (٥٠ الف جنيه) ويمثل المبلغ بالسالب (- ٥٠٠٠ جنيه) القيمة الممكن استردادها بالسالب أى لن يسترد شيئاً بل ستدفع تكلفة التخلص من الأصل . لأن الاصل قيمته صفر (أى لن يسترد منه شيئاً باعتبار أنه لن يباع) وأن المنشأة ستتحمل تكاليف التخلص منه . ،يظهر ذلك فى بعض الأنشطة الصناعية . وفى الأنشطة النووية تكون تكلفة التخلص من النفايات مرتفعة للغاية (بينما قيمة الأصل قد لاتكون كذلك) .

٧-٣-٢-٢ الخسارة لأصل أو وحدة توليد تعالج مع المفردة

تبين الفقرات الأربعة السابق ذكرها (٥٨-٦١) من المعيار IAS ٣٦ أن خسارة انخفاض قيمة أصل ما قد تعالج على المصروفات أو على فائض إعادة تقييم الأصل أو المفردة (إن كان قد أعيد تقييمه) . فى حين أن خسارة وحدة توليد النقدية توزع بنظام معين ، على مفردات الأصول داخل الوحدة . وحدة توليد النقدية .

إذاً فإن خسارة انخفاض قيمة أصل تقدر للمفردة أما بالنسبة لوحدة توليد نقدية فهى تقدر للوحدة ثم توزع أيضاً على المفردة (وقد يتم هذا التقدير أيضاً بالرجوع إلى المفردة) .

*خسارة أصل (مفردة)
*خسارة وحدة توليد نقدية توزع على } المفردة

مثال

بلغت تكلفة اقتناء حاسب آلى بدأ تشغيله فور شرائه بتاريخ ٢٠٠٣/١/١ فى المنشأة (×) ١,١ مليون جنيه . و بتاريخ ٢٠٠٣/٦/٣٠ تبين ظهور حاسبات أنتجت بتكنولوجيا أكثر تطوراً ، وقد ترتب على ذلك وجود مؤشر لانخفاض قيمة الاصل يدل على أن قيمة حاسب المنشأة (فى ٢٠٠٣/٦/٣٠) قد تنخفض إلى مبلغ ٨٠٠ ألف جنيه .

وكانت المنشأة قد قدرت عمر الحاسب بـ١٠ سنوات تبلغ قيمته فى نهايتها ١٠٠ ألف جنيه وأن المنشأة فى حساب الإهلاك تتبع طريقة القسط الثابت وأن هذا الحاسب لم يسبق للمنشأة تقييمه .

من المقترح أن تتم معالجات المحاسبة فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ كما يلى :

حـ/الحاسب (بالألف جنيه)		قائمة الدخل (بالألف جنيه)	
١١٠٠ رصيد	٥٠ إهلاك		× مجمل ربح
	٢٥٠ تخفيض (١)		
	٨٠٠ رصيد	٢٥٠ (١)	
١١٠٠	١١٠٠		

إيضاحات

* تحمل الحاسب بقيمة إهلاك ٦ شهور (مليون جنيه × ١٠٪ × ١/٢) وحسب الإهلاك على القيمة القابلة للإهلاك (الممكن إهلاكها) وهى مليون جنيه بعد طرح القيمة الباقية أخر العمر المفيد للحاسب من تكلفته عند اقتنائه (١,١ مليون جنيه - ١٠٠ ألف جنيه) .

* يبين القيد رقم(١) أن خسارة الانخفاض مصروفات (من المصروفات إلى الحاسب) ، اقفلت فى قائمة الدخل .

* انخفض صافى ، وليس مجمل ، الربح بخسارة الانخفاض (٢٥٠ ألف جنيه) . ومفهوم أن مبلغ الـ ٢٥٠ ألف جنيه هو الفرق بين القيمة الدفترية للأصل (١,١ مليون جنيه- ٥٠ ألف إهلاك) والقيمة التقديرية للحاسب (على أساس ظهور تكنولوجيا جديدة متفوقة عليه) والبالغ ٨٠٠ ألف جنيه .

* إذا افترض فرضا جدليا أن الحاسب أعيد تقييمه للمرة الأولى فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ (أن مبلغ الـ٢٥٠ ألف جنيها يمثل زيادة القيمة الدفترية للحاسب عن قيمة إعادة تقييمه (وهى وفقاً للمعيار IAS ١٦ والمعيار ١٠ المعدل قيمته السوقية) فإن حـ/الحاسب يحمل بهذا الفرق (بدلاً من خسارة انخفاض القيمة) . وبالتالى فإن مبلغ ٢٥٠ ألف جنيه بحساب الحاسب هى قيمة فرق إعادة تقييم وليست قيمة انخفاضه .

* وإذا وجد حـ / فائض اعادة تقييم بمبلغ يزيد على ٢٥٠ الف جنيه أمكن تحميله بدلا المصروفات - بقيمة خسارة إعادة التقييم أو خسارة الانخفاض.

* يعاد حساب العمر المفيد للأصل أى تقدر المدة التى سيتم خلالها الاستفادة منه

ويهلك خلالها رصيده البالغ ٨٠٠ ألف جنيه .

* لزيادة الإيضاح تم تصوير قائمة الدخل بالشكل التقليدى للحساب ، وللسهولة لم يصور حساباً لإظهار المصروفات فظهرت (مرة واحدة) فى قائمة الدخل (كما لم يصور حـ/مخصص الإهلاك) . .

* بالنسبة للمنشآت التى تطبق القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ - وكما جاء فى الفصل ٢- فإنه يمكن فى شأن خسائر انخفاض قيمة الحاسب ، استخدام الحساب ٣٥٤٥ (ضمن حساب أعباء وخسائر متنوعة بالحساب ٣٥٤ أعباء وخسائر) ويمكن استخدامه أيضاً لإثبات فروق إعادة التقييم عندما. تقل نتيجة إعادة التقييم لأصل ما عن قيمته الدفترية .

٧-٤ القرار ٢٠٤ والمعايير المحاسبية دون معالجات التخفيض

لم يشر القرار ٢٠٤ وهو يتناول الأصول الثابتة إلى مسألة انخفاض قيمة الأصول أو إلى خسائر قيمة الأصول كما أنه لم يصدر معياراً مصرياً وكما أشرنا يقابل المعيار IAS ٣٦ . ولكن المعيار ١٠ المعدل الأصول الثابتة وإهلاكاتها عرف «خسائر ناتجة عن انخفاض فى القيمة» بأنها :

«القيمة التى تزيد بها صافى القيمة الدفترية عن القيمة الاستردادية للأصل الثابت»[١٣٥] .

وهذا التعريف يطابق تعريف المعيار IAS ٣٦ . (ويلاحظ أن معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ قد أشار وكما ذكرنا إلى تطبيق معيار المحاسبة المصرى الخاص بالأنقاص فى قيم الأصول (كما أشار أيضاً إلى تعريف الخسارة الناتجة عن نقص القيمة) .

٨- التخلص من الأصل

٨-١ التخلص والبيع

يستخدم مصطلح sset dispos.l على أنه أ- بيع للأصل ب- أو التخلص منه لأنه أصبح لايعطى للمنشأة منافع اقتصادية من استخدامه المستمر فيها لذلك فقد يتم بيعه أو نهو خدمته للمنشأة وتخريده . ويلاحظ أن مصطلح التخلص منه يعنى أيضاً - عند كثير من المحاسبين - بيعه .

٨-١-١ المعيار الأمريكي ٣٠ APB 30

يتبين من المعيار الأمريكي ٣٠ APB 30 وهو الصادر عن مجلس مبادىء المحاسبة Accounting Principle Bord (opinions) APB قبل إنشاء مجلس معايير المحاسبة المالية FASB فى سنة ١٩٧٣ وكما أشرنا) وعنوانه : التقرير بنتائج العمليات Reporting the Results of Operations – أن :

«تاريخ التخلص (هو) تاريخ إتمام (صفقة) البيع إذا كان التخلص (من الأصل) يتم بالبيع أو (هو) تاريخ وقف العمليات إذا كان التخلص يتم بالترك Disposal date: Date of closing of the sale if the disposal is by sale or the date that operations cease if the disposal is by abandonment» [١٣٦] .

إذاً يستخدم هذا المعيار مصطلح dispos.l على أنه يعنى إما أ- بيع (الأصل) أو ب- ترك (الأصل) لوقف العمليات . والمقصود بوقف العمليات إما وقف العمليات التى يقوم بها الأصل أو وقف عمليات كان يشترك فى إتمامها هذا الأصل ، وممكن وقف عمليات المنشأة كلية لتغيير نوعية النشاط أو لغير ذلك .

وقد عاد المعيار ٦٦ SFAS 66 – الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية واستخدم مصطلح البيع المتعارف عليه للدلالة على عملية البيع «بيع العقارات» S.le of Re.l Est.te [١٣٧] .

٨-٢ بيع الأصل الثابت

إما يباع الأصل الثابت أثناء استعماله بسبب أن المنشأة البائعة تسعى إلى احلال وتجديد أصولها الثابتة أو تغير من عملياتها أو توقفها (وهاتين الحالتين الأخيرتين هما من حالتى الترك – فى المعيار الأمريكى ٣٠ السابق الإشارة إليه) كما أن الأصل يباع فى نهاية عمره المفيد للمنشأة .

٨-٢-١ إثبات قيمة البيع باستيفاء القواعد المحددة

أوردت معايير المحاسبة متطلبات محددة يمكن باستيفائها إثبات قيمة مبيعات السلع والخدمات – التى تنتجها وتبيعها المنشآت – إيرادات . وسيتم مناقشة أهم تلك القواعد عند التعرض للإيرادات .

وفى بيع الأصل الثابت فإنه تتم موازنة بين القيمة الدفترية للأصل وبين مخصص إهلاكه وقيمة انخفاضه واعادة تقييمه (إن وجدتا) وثمن بيعه.

القيمة الدفترية + ربح (-) خسارة = مخصص الإهلاك + مبلغ انخفاض القيمة + قيمة البيع .

فإذا كانت القيمة الدفترية - فى تلك المعادلة - أقل ظهر ربح والعكس صحيح.

٨-٢-٢ البيع النقدي أثناء الاستخدام

٨-٢-٢-١ الزيادة في محصلة البيع إيرادات أو احتياطي (قرار ٢٠٤)

مثال

تبلغ تكلفة اقتناء آلة للنشاط الإنتاجى فى منشأة تامر بتاريخ ١٩٩٦/١/١ ٣,٣ مليون جنيه وقد بدأ تشغيلها فى نفس التاريخ وتبين أن قيمتها التقديرية فى نهاية عمرها المفيد - وهو ١٠ سنوات - تبلغ ٣٠٠ ألف جنيه وفى ٢٠٠١/١/١ ظهرت دلالات على وجود تكنولوجيا متطورة جداً مما قدرت معه قيمتها بمبلغ ٠,٨ مليون جنيه ومع هذا فإن الآلة بيعت نقداً بعد فترة بمبلغ مليون جنيه وتستخدم المنشأة طريقة القسط الثابت لإهلاك الآلة التى لم يسبق إعادة تقييمها . ورأت تكوين احتياطى رأسمالى من ثمن البيع بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه .

المقترح أن تتم المعالجات المحاسبية تطبيقاً للقرار ٢٠٤ والمعيار ١٠ المعدل كالأتى:

حـ/ الآلة بالألف جنيه

٣٣٠٠ رصيد	١٥٠٠ الإهلاك (١)
	١٠٠٠ مصروفات (٢)
	٨٠٠ بيع (٤)
٣٣٠٠	٣٣٠٠

مخصص إهلاك (بالألف جنيه)

١٥٠٠ الآلة (١)	١٥٠٠ رصيد

حـ/احتياطى رأسمالى ٢٢٣

	١٥٠ (٤)

حـ/ أرباح رأسماليه حـ/٤٤٧

٥٠ (٥)	٥٠ (٤)

قائمة الدخل

١٠٠٠ (٦)	٥٠ (٥)

إيضاحات

* تبلغ القيمة الدفترية للآلة فى ٢٠٠١/١/١ ٠,٨ مليون جنيه حيث خفضت بمبلغ مليون جنيه قيمة اعادة تقييم الآلة وقد تحملت المصروفات فى قائمة الدخل (صافى الربح وليس مجمله) بمبلغ هذا الانخفاض.

* يحسب الإهلاك بواقع ١٠٪ (١٠سنوات/قسط ثابت) على مبلغ ٣مليون جنيه القيمة القابلة (٣,٣ مليون جنيه - ٣٠٠ ألف جنيه) .

* يقترح أن إهلاك سنة٢٠٠٠ أضيف لمخصص الإهلاك ليصبح رصيد حساب هذا المخصص ١٥٠٠ ألف جنيه (٣٠٠ ألف جنيه فى السنة × ٥سنوات) .

* اقفل فى حـ/الآلة مخصص الإهلاك (قيد١) وانخفضت قيمتها الدفترية بالمصروفات (قيد٢) ثم رحلت المصروفات إلى قائمة الدخل قيد (٦) وأصبحت قيمتها الدفترية - بعد حـ/إهلاك سنة ٢٠٠٠ - بتاريخ ٢٠٠١/١/١ ٨٠٠ ألف جنيه

* يبلغ الباقى - بعد اقفال حـ/الآلة - بمبلغ ٨٠٠ ألف جنيه من ثمن البيع المدفوع نقداً مبلغ ٢٠٠ألف جنيه كون بمبلغ ١٥٠ الف جنيه منه احتياطى رأسمالى والباقى يعتبر وفقاً للقرار ٢٠٤ أرباحاً رأسمالية:

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/من النقدية بالصندوق حـ/١٩٤

إلى مذكورين

٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/الآلة (حـ / ١١٣١)

١٥٠٠٠٠ إلى حـ/احتياطى رأسمالى (حـ/٢٢٣)

٥٠٠٠٠ إلى حـ/أرباح رأسمالية (حـ/٤٤٧)

١٠٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠٠

ورغم أن القرار ٢٠٤ قد يفصل حسابات الأصول إلى ثلاثة أرقام فقط فإن الأمر تنفيذاً للقرار ٢٠٤ ذاته وكما أشرنا إلى أهدافه - يتطلب الرجوع فى هذا

الصـدد إلى التـفـصـيـلات بالنظام المحـاسـبى الموحـد (حـ/آلات نشـاط إنتـاجى حـ/١١٣١) .

* يظهر حـ/٢٢٣ بقائمـة المركز المالى (بالقرار ٢٠٤) أى الميزانية (بالمعيار ١٠ المعدل) . دائناً بمبلغ ١٥٠ الف جنيه

* لسهولة تتبع العرض تم تصوير قائمة الدخل على شكل حساب حرف T ولم يصور حـ/النقدية .

٨-٢-٣ البيع النقدي في نهاية العمر المفيد

إذا افترض فى المثال السابق أن قيمة الآلة لم تنخفض وأنها بيعت بشيك فى نهاية عمرها المفيد بمبلغ ٢٠٠ألف جنيه (على أن الضرائب سيتم تسويتها مع أرباح المنشأة فيما بعد) فإنه يقترح أن تتم المعالجات المحاسبية تطبيقاً للقرار ٢٠٤ وللمعيار ١٠ المعدل كالأتى :

أرصدة الحسابات فى ٢٠٠٦/١/١

حـ/مخصص إهلاك بالألف جنيه

مدين	دائن
٣٠٠٠ إهلاك (١)	٣٠٠٠ رصيد

حـ/خسائر رأسمالية ٣٥٧ بالألف جنيه

مدين	دائن
(٢) ١٠٠	

حـ/ الآلة بالألف جنيه

مدين	دائن
٣٣٠٠ رصيد	٣٠٠٠ مخصص الإهلاك (١)
	٢٠٠ بيع (٢)
	١٠٠ خسائر (٣)
٣٣٠٠	٣٣٠٠

حـ/النقدية بالصندوق ١٩٤ بالألف جنيه

مدين	دائن
٢٠٠ بـيـع (٢)	

إيضاحات

* القيمة الدفترية للآلة بعد خصم مجمع الإهلاك تبلغ ٣٠٠ ألف جنيه وهى قيمتها المقدرة (عند بدء اقتنائها وعلى اعتبار أن القيمة الممكن أو القابلة للإهلاك هى ٣مليون جنيه : ٣٣٠٠الف جنيه - ٣٠٠ الف (القيمة الباقية)) وبمعالجة قيمة ثمن البيع (٢٠٠ ألف جنيه) فى حـ/الآلة يتبقى رصيد مدين للآلة هو خسارة ١٠٠ الف جنيه .

من مذكورين

جـــــــ

٣٠٠٠٠٠٠ من مخصص الإهلاك

٢٠٠٠٠٠ حسابات جارية بالبنوك

١٠٠٠٠٠ من خسائر رأسمالية

٣٣٠٠٠٠٠ إلى الآلة (حـ/١١٣١)

٣٣٠٠٠٠٠	٣٣٠٠٠٠٠

* إذا كانت هناك عمليات تمت على الآلة تخفض من قيمتها مثل إعادة تقييمها لظهور مبتكرات جديدة أو غير ذلك فإن حساب الآلة ينخفض بها .

٨-٢-٤ البيع الأجل

٨-٢-٤-١ جزء من ثمن البيع أجل

قد يتفق على بيع الأصل بالأجل ولكن تسدد دفعة نقدية عند التوقيع

مثال :

إذا افترض فى المثال السابق أن آلة النشاط الإنتاجى (٣,٣مليون جنيه) بيعت بعد خمس سنوات من تشغيلها (أى بتاريخ ١/١/٢٠٠١) بمبلغ ٢مليون جنيه سدد المشترى من هذا المبلغ ٥٠٠ ألف جنيه بشيك عند التعاقد وكان من المؤكد أنه سيسدد ما عليه وأن إدارة المنشأة رأت إضافة الباقى من ثمن البيع للاحتياطى الرأسمالى ،

فإنه يقترح أن تتم المعالجات المحاسبية فى تاريخ البيع – تطبيقاً للقرار ٢٠٤ والمعيار ١٠ المعدل ، كما يلى :

حـ/ الآلة بالألف جنيه بتاريخ ٢٠٠١/١/١

٣٣٠٠ رصيد	١٥٠٠ الإهلاك (١)
	١٨٠٠ بيع (٢)
٣٣٠٠	٣٣٠٠

حـ/ مخصص إهلاك (بالألف جنيه)

١٥٠٠ الآلة (١)	١٥٠٠ رصيد

حـ/النقدية بالصندوق بالألف جنيه

٥٠٠ بيع (٢)	

حـ/مدينو بيع أصول بالالف جنيه

١٥٠٠ (٢)	

إيضاحات

أ- يقفل حساب مخصص الإهلاك فى حـ/الآلة ويتحمل مدينو بيع أصول بباقى ثمن البيع (ولايجرى قيد استحقاق بمبلغ البيع ككل كما كان يتطلب النظام المحاسبى الموحد ذلك) .

من مذكورين

٥٠٠٠٠٠ من حـ/ حسابات جارية بالبنوك (حـ ١٩٣)

١٥٠٠٠٠٠ من حـ/مدينى بيع أصول (١٧٧)

إلى مذكورين

١٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/الآلة (حـ/١١٣١)

٢٠٠٠٠٠ إلى احتياطى رأسمالى (حـ/٢٢٣)

٢٠٠٠٠٠٠ ٢٠٠٠٠٠٠

ب- من المفترض فيه أنه تبين للمنشأة أن الباقى غير المسدد من ثمن بيع الآلة ويبلغ ١٥٠٠ الف جنيه سيم بالتأكيد تحصيله وليس فى ذلك أية أمور غير مؤكدة .

حـ- وفقاً للقرار ٢٠٤ فإن الحساب ١٧٧ أرصدة مدينة أخرى يتضمن عدداً من الحسابات المدينة منها حـ/مدينى بيع أصول .

د- للسهولة لم تثبت استحقاقات مصلحة الضرائب من البيع وهى تخفض من المبلغ المعلى كاحتياطى رأسمالى .

٨-٢- ٤ - ٢ ثمن البيع جميعه آجل

المعالجات المحاسبية فى هذه الحالة من المقترح أن تكون هى ذاتها الجزء الوارد فى المثال المتقدم عن البيع الأجل دون حساب ١٩٣ وطالما كان هناك تأكيدات قوية وموثقة بأن المشترى سيسدد كامل الثمن المستحق على الآلة (وعليه) .

مـــــــراجع

فصل ٣

١- معيار المحاسبة المصرية رقم١ الأصول الثابتة وإهلاكاتها فقرة رقم١

2- IAS 38, paras. 1 and 2.

3- Statement of Financial Accounting Concept SFAC No. 6, FASB. Paterick R. Delany (Ed) in Wiley CPA Examination Review 27th Ed. 2000-2001, John Wiley & Sons Inc., 2000, p. 888.

4- Jerry J. Weygandt, Donald E. Kieso, and Walter G. Kell, **Accounting Principles** 3 ED, John Wiley & Sons INC., NY., 1993, p . 398.

5- SSAP 12, in Sangster, 1997, op. cit., pp 31,32.

6- CA 85, in Mike Davies, Ron. Paterson and Allister Wilson (Ernct & Young) **UK GAAP,** Macmillan Reference LTD, 1997, P. 624.

7- Aidan Berry, **Fin.inci.l Accounting, An Introduction,** Chapmany & Hall, London, p. 69.

8- IAS 16, Property, Plant and Equipment, FASB, 1997, para. 6.

9- IAS1, p. 57.

10- IAS 38, para. 7.

11- IAS 36, para. 5.

١٢- النظام المحاسبى الموحد – الجهاز المركزى للمحاسبات مراجعة معتمدة ١٩٩٥ ص١٤١ .

١٣- معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات رقم١٢ ضمن المعايير المحاسبية ، فقرة رقم١ .

١٤- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل فقرة رقم ٦ .

* معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ ، فقرة رقم ٥

١٥- معايير المحاسبة المالية ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٠ ، الفقرتين ٢٣٩ ، ٢٤٠ صفحتى ٢٠٧ ، ٢٠٨ .

16- IAS 1, para 57 (b).

١٧- معيار المحاسبة المصرية رقم١ عرض القوائم المالية ، فقرة ٥٧-ب ، ص١٥ .

18- IAS 1, para, 59.

١٩- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ص٥٠ ، ص٥٢ .

٢٠- النظام المحاسبى الموحد، مراجعة معتمدة ١٩٩٥ ، ص١٦٢-ص١٦٣ .

21- See **Webster's New World Dictionry**, David B. Guralnik Editor in Chief, William Collins Publishing INC., New York, 1979, p. 479.

* **Heinemnn Interntionl Students' Dictionry,** Heinemann International Literature and Textbooks, Oxford, 1991, p. 517.

* **Longmn Active Study Dictionry**, Pearson Education England, 1999, op. cit. 529.

22- **Cmbridge Enterntionl Dictionry of English,** Cambridge University Press, 1996, p. 1134.

23- See:

* **Thorndike. Brnhrt Hndy Pocket Dictionry,** Hodder and Stoughton, London, 1952, p. 346.

* Cambridge Internation Dictionary 1996, op. cit., p. 1076.

* Webster's New World Dictionary, 1979, op. cit. p. 457.

24- Longman, **Active Student Dictionry,** 1999, op. cit., p. 499.

25- **Heinemnn Interntionl Students' Dictionry,** 1991, op. cit., p. 492.

26- IAS 16, (Summary), para 10, and Text para 35.

27- Kieso and Weygandt, 1998, op. cit., p. 500.

28- Baruch Englard, **Intermedite Accounting** I, McGraw-Hill INC., New York, 1995, p. 59.

٢٩- معيار الممتلكات والتجهيزات والمعدات رقم١٢ ضمن المعايير المحاسبية فقرة رقم١ .

٣٠- معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها رقم١٠ المعدل ضمن معايير المحاسبة المصرية ، فقرة ٣٥ .

٣١- قرار رقم٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، فقرة١ ص٤ .

32- SFAC 6, FASB, Delany (ED), in Wiley, CPA Examination Review 2000, op. cit., p. 890.

33- SFAC 5,FASB, Delany (ED), in Wiley, CPA Examination Review 2000, op. cit., p. 887.

34- IAS 16, summary, para 7.

٣٥- معيار ١٢ الممتلكات والتجهيزات والمعدات ، الفقرات ٣-١١ .

٣٦- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل ، فقرة ٧ .

٣٧- معيار العرض والإفصاح العام - ٢٠٠٠ ، مرجع سابق، رقم٥ فى فقرة (٥٩٦) ص٤١١ ،ص ٤١٢ .

38- British Companies ACt 1985, Scheduel 4, para 26.

39- David Allekander and Anne Britton, **Fininci.l Reporting, 3 Ed.,** Chapman & Hall, London, 1994, p. 279.

40- IAS 16, para, 15-18.

٤١- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، ص١٧-ص٢٠ .

٤٢- معيار ١٢ (المعايير المحاسبية) الفقرات ٦-٨ .

٤٣- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ (المعدل) الفقرات ١٥-١٩ .

44- IAS 36, para 5.

45- SFAS 34, FASB, Delaney (ED), in Wiley CPA Examination Review 2000, op. cit., p. 849.

46- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 755.

47- Lewis and Pendrill, 1994, op. cit., p. 74.

48- IAS 23, Borrowing Costs (summary), IASC, paras 2, 3, 5, 6.

٤٩- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ فقرة ١ ص٥١ .

٥٠- معيار تكاليف الاقتراض رقم١٧ (ضمن المعايير المحاسبية) الفقرات ٢ ، ٣ ، ٨، ٩ .

٥١- معيار المحاسبة المصرية رقم١٤ تكاليف الاقتراض الفقرات ٦ ، ٧، ١١ ، ١٢، ١٣ ، ٢٠ ، ٢٣، ٢٥ .

52- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit. p.665.

53- Berry, 1993, op. cit., p. 189.

54- SFAS 107,FASB, Delany (Ed.) in Wiley, 2000, op. cit., p. 866.

55-= SFAS 7, FASB, Delany (Ed), in Wiley 2000, op. cit., p. 892 see.

56- IAS 38, IASC, para 7.

٥٧- معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل فقرة ٦.

٥٨- معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ فقرة ٥ .

59- Ian Harrison, **the complete A-Z Accounting Hndbook,** Hodder & Stoughton, London, 1998, p. 225.

60- IAS 16, ISAC, paras 30, and 31.

٦١- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل ، الفقرتان ٢٩ ، ٣٠ ، ص٧ .

62- ARB 43 ch. 4 (178), Inventory Pricing, Committee on Accountiong Procedure CAP, 1953 Statement 6 and para. 9.

63- Morre & Jaedick, 1967, op. cit., p. 599.

64- British Companies ACT 1985, Sch. 4.

65- SSAP 19, para 10.

66- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 673.

67- Ibid, p. 674.

68- IAS 36, para 4.

69- Moore & Jaedick, 1967, op. cit., pp. 597-8.

70- IAS 38, para 7.

٧١- معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ ، فقرة ٦ .

72- SSAP 9, ASC, para. 21.

73- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 84.

74- Ibid., p. 83.

75- IAS 36, para, 5.

76- IAS 36, paras. 2,1 and, 11.

77- SFAS 89 (C 28) FASB, Delaney (Ed) , in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit, p. 860 .

78- IAS 36, para, 5.

79- Ibid.

80- SFAC 7, FASB, Delaney (Ed), Wiley, CPA Examination Review, 2000, op. cit. p. 892.

81- Lewis and Pendrill, 1994, op. cit. p. 450.

82- Kieso and Weygandt, 1998, op.cit. p. 306.

83- Ibid., pp. 320-328.

84-MacNamara, 1990, op. cit., pp. 166-168.

85- Harrison, 1998, op.cit, p.239.

86- Kieso and Weygandt, 1998, op.cit., p. 278.

87- Ibid, p. 279.

٨٨- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل فقرة ٣٠ .

* IAS 16, para. 31.

89- R.F. Salmonson, Roger H. Hermanson and James Don Edwards, **A Survey of b.sic .ccounting 30 Edition,** Richard D. Irwin, Inc., Illinois, 1981, pp. 311-12.

90- Aidan Berry and Robin Jarvis, **Accounting in . Business Context** , Chapman and Hall, London, 1995, pp. 329-30.

91- Berry, 1993, p. 53.

92- SFAS 89, FASB, 1986, Delaney (Ed) , in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit, p. 860.

93- Alexander and Britton, 1994, op.cit. pp. 45-8.

94- ARB 43, CAP, 1953 Statement 1, Discussion 3.

95- IAS 1, para 29.

96- IAS 16, para 32.

٩٧- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ ، ١٩٩٧ ، فقرة ٣٢ .

98- IAS 16, (summary) para 16.

99- IAS 16 (Summary), para 17.

١٠٠- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل ، فقرة ٣٢ .

101- IAS 16 (Summary) paras 12,15,17,22.

102- see.

IAS 16 (Summary) para. 19.

معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل فقرة ٣٥ .

103-SFAC 6; Elements of Financial Statements, FASB, Delaney (Ed), in Wiley CPA Examination Review, 2000, p. 888.

١٠٤- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل، فقرة ٣٣ .

١٠٥- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل الفقرتين ٥٠ ، ٥٦ .

١٠٦- معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ فقرة ٧٠ .

107- IAS 16, para, 32.

١٠٨- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل ، فقرة ٣٤ .

١٠٩- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ (المعدل) فقرة ، ٣٧ .

110- IAS 16 (Summary), para 20.

111- IAS 16 (Summary), para 18.

112- CA 85, Sch. 4, para 34 (3)(a).

113- Richard G. Schroeder and Myrtle W. clark, **Accounting Theory,** John Wiley & sons Inc, New York, 1998, p. 370.

114- Schroeder and Clark, 1998, p. 371.

115- SSAP 12, para 10.

116- Davies, Paterson and Wilson, 1997, p. 639.

117- IAS 36, para. 5.

١١٨- معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ ، الفقرة رقم٥ .

١١٩- معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل ، الفقرة رقم ٦.

120- Davies Paterson and Wilson, 1997 op.cit., pp. 652-66.

121- Technical Release 648, Statement on the publication of SSAP 12 (revised) Accounting for Depreciation, para 10.

122- SFAS 121, FASB, Delany (Ed), in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit, p. 873.

123- SFAS 114, FASB, Delany (Ed), in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit, p. 870.

124- IAS 36, paras. 9,11,12 and 14.

125- IAS 36, para, 8.

126- IAS 36, para. 19.

127- IAS 36, para. 10.

128- IAS 36, para. 5.

129- IAS 36, para. 65 .

130- IAS 36, para. 66.

131- IAS 36, Appendix A- Example 1- Identification of cash-Generating Units, A- Retail Store Chain, paras. A.1 A2., A3. and A4.

132- IAS 36, para. 80.

133- IAS 36, paras. 88 and 89.

134- IAS 36, paras. 58-61.

١٣٥ – معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ المعدل ، فقرة ٦ .

136- Accounting Principle Board 30, APB Delaney (Ed), in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit, p. 838.

137- SFAS 66, FASB, Delaney (Ed), in Wiley, 2000, op.cit, p. 854.

٤- تكاليف الإنتاج المخزون وتقييمه

١- مقدمة

١-١ أهمية الإنتاج المخزون

يشكل الإنتاج المخزون فى المنشأة الصناعية (وكل منشأة تعطى إنتاجاً مصنعا من خامات ومواد كأنشطة الإنتاج الزراعى والمقاولات) عنصراً جوهرياً تقوم عليه المنشأة. وأنواع المخزون فى منشأة صناعية – وكما هو معروف – إما أ- إنتاج تام مخزون تكتمل الدورة (دورة الإنتاج والبيع أو دورة النقدية) ببيعه وتحصيل قيمته أو هو ب- إنتاج غير تام سيصبح تاماً ثم تبيعه المنشأة . وكلا من هذين النوعين كان جـ- خامات التى تجرى عليها عمليات صناعية لتتحول إلى منتج تام (سلعة) . والإنتاج الصناعى المباع بالمعدلات الواجبة ، هو هدف كل منشأة صناعية . ومن المتفق عليه أن بيع هذا الإنتاج- الذى يحقق أحسن المنافع للمنشأة – لايتحقق إلاّ بتضافر جميع عوامل الإنتاج واستخدامها الاستخدام الأمثل .

وتمثل تكاليف الإنتاج عنصراً رئيسياً من عناصر التكاليف بالمنشأة الصناعية (وبغير الصناعية) . فأى منشأة تهدف : أ – الإنتاج : إنتاج سلعة صناعية/سلعة زراعية/سلعة مقاولات .. أو إنتاج خدمة (فى المنشأة الخدمية) ثم عليها ب- بيع هذا الإنتاج ، وليس مجرد إنتاجه ! ولتحقيق البيع لابد من استيفاء عدة اشتراطات ترتبط بصفة أساسية بسوق السلعة (أو الخدمة) المنتجة. ويمكن الإشارة إلى أهمها فى هذه الأربع : أ- أعلى جودة عالمية للسلعة المنتجةب- أحسن (ويفضل أقل) سعر لها بالسوق جـ- الحاجة للسلعة : حاجة المستهلكين عاديين/حاجة الصناع/حاجة المستثمرين د- وقدراتهم على شرائها .

ومن المتفق عليه أن الإنتاج والبيع وجهان لعملة واحدة فلايمكن – فى أى منشأة صناعية أومثيلتها – القيام باحدهما دون الأخرى(والمنشأة قد تقوم بنشاط البيع بنفسها أو قد تعطيه لمنشأة تجارية لتقوم هى به وهو مالا يغير من الرباط الطبيعى بين البيع والإنتاج) . ولتكاليف الإنتاج أهمية رئيسية فى تحديد تكلفة المبيعات cost of

goods sold وبالتالى أهمية فى تحديد مجمل الربح (أو الخسارة) لأى منشأة . ولأهمية تكاليف الإنتاج (المتضمنة تكاليف الخامات) المخزون فإن معاييرالمحاسبة اهتمت بهذه العناصر (التى تشكل المخزون) وجعلتها من أوائل الموضوعات المحاسبية التى تتناولها وكانت أمريكا وبريطانيا من الدول الرائدة والتى تناولت المخزون فى الثلث الأول ثم فى منتصف القرن الماضى وماتلاه .

وتحاول كل منشأة تخفيض تكلفة مبيعاتها ، ومع ذلك فهى مازالت تشكل جانباً هاماً من رقم أعمال (مبيعات) المنشأة قد تصل أحياناً إلى ٨٥٪ (أى أن مجمل الأرباح ١٥٪ من المبيعات) بل قد تصل إلى مايزيد على ١٠٠٪ من المبيعات فتكون المنشأة خاسرة . فالعلاقة العكسية بين تكلفة المبيعات ومجمل الربح - كلما زادت الأولى انخفض الثانى (والعكس صحيح) - توجب على المحاسبين التواصل والاستمرار من أجل تنمية الوسائل الفنية المحاسبية التى تعطى أدق بيانات لهذين البندين (تكلفة المبيعات ومجمل الربح) .

وعن مدى ضخامة تكلفة المبيعات وأهميتها فإنه فى منشأة عملاقة مثل «ت.ج الدولية» TJ Intern.tion.l، نجد أن تكلفة المبيعات فى عن سنة ١٩٩٣ تبلغ ٧٧٪ من مبيعاتها (وتبلغ المبيعات طبقاً لقائمة الدخل للمنشأة حوالى ٦١٩ مليون دولار) [1] . ويشكل مخزون أخر المدة فى مجموعة «أمير شام Amersh.m Group» البريطانية فى ١٩٩٧/٣/٣١ حوالى ٢٥٪ من مجموع الأصول المتداولة للمجموعة والتى تبلغ ١٦٨ مليون جنيه استرلينى (ضمنها ١٠٠ مليون دولار مدينين) [2] .

وعن مصطلح مخزون يجدر الإشارة أن كثيراً من المحاسبين - فى دول عربية - تعاملوا عند ترجمة مصطلح inventories - الوارد فى كثير من معايير المحاسبة (خاصة الأمريكية ، IAS's) على أن هذا المصطلح يعنى (بالعربية)مخزون أما الترجمة الأقرب فهى ترجمة المجمع العربى للمحاسبين القانونين- عمان وهى مخزونات .

ويهدف هذا الفصل التعرف على تكاليف الإنتاج التام وغير التام وعناصر تكلفة المبيعات مع تقييم الإنتاج التام وغير التام وإثباته دفترياً وفقاً لمعايير المحاسبة والقرار ٢٠٤ ويخرج عن ذلك المخزون فى ظل JIT الذى قد لايتضمن إنتاجاً تاماً (كما أشرنا) .

٢- تعريف الإنتاج المخزون

من أهم السمات التى تميز الإنتاج المخزون (وعناصر المخزون بصفة عامة) كأصل متداول عن أصول أخرى أن المنشأة تنتجه (أو تقتنيه) «لغرض وحيد» وهو بيعه (وليس استخدامه ذاتياً بالمنشأة) . فالإنتاج المخزون تحتفظ به المنشأة ، مؤقتاً ، لبيعه بعكس الحال فى إقتناء الأصل الثابت إذ أن المنشأة تقتنيه لغرض غير البيع وهو استخدامه ذاتياً . ونفس الشيء للخامات التى تدخل المنتج .

٢-١ مفاهيم عن تعريف وعناصر المخزون

٢-١-١ معيار المحاسبة الأمريكى ٤٣

يعتبر معيار المحاسبة الأمريكى ٤٣ ARB43 – المتضمن تسعير المخزون in-ventory pricing – الصادر فى منتصف القرن الماضى من أقدم المعايير الأمريكية والسباقة فى العالم وقد بين عن المخزون أنه :

«يستخدم اصطلاح المخزون هنا ليبين تجميع تلك البنود عن ملكية شخصية ملموسة: ١- التى يحتفظ بها من أجل البيع فى ظل النشاط العادى للمنشأة ٢- والتى تتواجد فى عملية الإنتاج من أجل هذا البيع أو ٣- التى تستخدم حالياً فى إنتاج السلع أو الخدمات لكى تكون متاحة للبيع .

The term inventory is used herein to designate the aggregate of those items of tangible personal property which 1- are held fore sale in the ordinary course of business 2- are in process of production for such sale, or 3- are to be currently consumed in the production of goods or serivces to be available for sale". .(٢)

إذاً فالغرض من المخزون من الإنتاج التام وغير التام – والخامات – هو البيع . فالخامات – فى منشأة صناعية – يتم تصنيعها لتتحول إلى إنتاج غير تام (أو سلعة تحت التصنيع) ثم إنتاج تام (سلعة تامة) ثم تباع (أى أن الخامات والإنتاج غير التام يتم بيعهما فعلياً ولكن ليس بحالتهما وإنما كسلعة أو كإنتاج تام) .

٢-١-٢ المعيار البريطانى ٩

صدر المعيار البريطانى ٩ St.tement of St.nd.rd Acounting Pr.ctice 9 (SSAP 9) «قوائم ببيانات عن ممارسات المحاسبة المعيارية – فى مايو ١٩٧٥ وعدل فى سبتمبر ١٩٨٨ – وعنوانه كما أشرنا المخزون والعقود طويلة الأجل Stock

nd Long-term Contr.cts وهو يتـضـمن أ- المخـزون العـادى المتكرر ب- والمخزون فى أنشطة العقود طويلة الأجل كالمقاولات . وقد بين أنه :

«يتكون من الفئات التالية : أ- سلع أو أصول أخرى مشتراه من أجل إعادة بيعها . ب- مخزون من المواد المستهلكة . ج- مواد خام .. د- منتجات وخدمات فى مراحل وسيطة للإتمام . هـ- أرصدة عقود طويلة الأجل . و- سلع تامة .

Stock comprise the following categories : a- goods or other assets purhased for resale b- Consumable stores c- raw materials... d- products and services in intermediate stages of completion e- Long-term contract balances f- Finished goods.". (1)

والمقصود فيما جاء فى فقرة (د) الإنتاج تحت التشغيل أو الإنتاج غير التام حتى وإن كان هذا الإنتاج ليس صناعياً بل خدمات كما فى الخدمات المتعلقة بأنواع معينة من الإعلانات (لافتة كهربائية متصلة بأخريات .

ويلاحظ أن المواد المستهلكة التى قد تساعد فى عملية التصنيع لايتم عادة بيعها . ولم يورد المعيار مصطلح بيع (إلا بالنسبة لما جاء فى أ) على اعتبار أن إنتاج الأصول الأخرى فى باقى البنود باستثناء ب يتم من أجل البيع . **(وعنوان المعيار «محاسبة معيارية» وليس معايير محاسبية كما فى معايير المحاسبة الدولية – وفقاً لما جاء فيما تقدم) .**

ملاحظات مقارنة بين المعيارين

أ- الشرط الأساسى لكى يعتبر الأصل مخزوناً – فى المعيار الأمريكى – هو أن يكون محتفظاً به من أجل بيعه (وليس استخدامه) وهو مايتفق مع نص ومضمون المعيار البريطانى .

ب- وضع المعيار الأمريكى قواعده لتسرى على المخزون المعتاد المتكرر دون أرصدة العقود طويلة الأجل فى حين أن المعيار البريطانى تضمن قواعد لنوعى المخزون كما أضاف لهما فى شرح معنى المخزون أنواعاً أخرى مثل السلع المشتراة لإعادة بيعها (بضائع مشتراة بغرض البيع بالقرر ٢٠٤) ، والخدمات غير التامة (وقد أشير إليها أيضاً فى معيار IAS المخزون وأيضاً معيار المحاسبة المصرية المخزون) (٥) قد يندرج فيها «أقراص» أسطوانات (الديسكات) – فى

منشأة تقدم خدمة ميكروفيلمية لبعض عملائها - جارى العمل عليها ولم ينته بعد .

جـ- تطلب المعيار الأمريكى أن يكون المخزون ملموساً فى حين أن المعيار البريطانى لم يتطلب ذلك. ويعلل «داڤيز وباترسون وويلسون» ماتطلبه المعيار الأمريكى أن يكون الأصل ملموساً «بأن التعريف أعد من أكثر من ٤٠ سنة مضت فى وقت لم يكن من المتصور فيه أن بنوداً مثل أعمال شركات الخدمات التى لم يصدر عنها فواتير تثبت ضمن المخزون .

The definition was laid down more than 40 years ago at a time when it was not envisaged that items such as a service company's unbilled work would be included in inventory". (٦)

والمفهوم أن الأعمال التى لم يصدر عنها فواتير ، هذه ، ممكن أن تكون أعمالا غير تامة .

وقد يكون هذا الرأى فى جانب منه مقبولاً ، ومع هذا فإن الملاحظ أن مصطلح الملموس - والذى أخذ به أيضاً معيار IAS ، عند صدوره - مازال - وإلى حد ما - يعتبر صفة تميز المخزون فى معظم المنشآت - وهو فى هذا كالأصل الثابت - والاستثناء ، فى وجود مخزون غير ملموس ، بسيط (والأمثلة فى ذلك قد تكون عن منشأت الخدمات وفقاً لما جاء فى رأى هؤلاء الكتاب الثلاث) .

٢-١-٣ معيار IAS ٢

فى تعريف معيار IAS المخزون رقم٢ للمخزون أورد عناصره المتعارف عليها:

«أصول : أ- يتم الاحتفاظ بها لبيعها فى ظل الظروف العادية للمنشأة ب- وفى عملية الإنتاج من أجل البيع . جـ- ولكى تستخدم فى الإنتاج للسلع أو فى تقديم الخدمات» (٧) .

وكان المعيار IAS ٢ قد صدر سنة ١٩٧٥ ثم عدل عدة مرات أخرها - وكما أشرنا - فى سنتى ١٩٩٩ ، ٢٠٠٠ بواسطة المعيارين IAS ١٠ ، ٤١ (الأحداث اللاحقة لتاريخ الميزانية ، الزراعة على التوالى) على أن يسرى التعديلين إعتباراً من أول يناير ٢٠٠٠ وأول يناير ٢٠٠٣ على التوالى .

وقد انتهجت معايير IAS فى عرض معالجة المخزون المتكرر (العادى) والمخزون (أو الأرصدة) فى العقود طويلة الأجل نفس منهج المعايير الأمريكية حيث

عالج المعيار IAS ٢ المخزون العادى المتكرر يومياً (مثل المخزون من إنتاج الملابس الجاهزة/والحلويات /والبضائع الاستهلاكية و«المنزلية» ومافى حكمها) فى هذا المعيار IAS وعالج أرصدة العقود طويلة الأجل فى معيار أخر وهو معيار IAS ١١ عقود البناء والتشييد Construction Conctrcts .

وقد اتبعت المعايير المصرية ذات النهج فصدر ضمن مجموعة المعايير المحاسبية وصدر أيضاً ضمن مجموعة معايير المحاسبة المصرية معيارين للمخزون ولعقود الإنشاءات (رقمى ٢ ، ٩ فى المجموعة الأولى ورقمى ٢ ، ٨ فى المجموعة الثانية) .

٢-١-٤ القرار ٢٠٤

٢-١-٤-١ حسابات المخزون والمخزن

لم يضع القرار ٢٠٤ عنواناً لتعريف المخزون ولكنه تطلب العمل بمعيار المخزون الى تضمن تعريفاً له كما أنه وهو يشرح الحساب رقم ١٦ أورد أهم سمة يتسم بها البنود الهامة للمخزون وهى البيع ، فبين أن :

«يدرج فى هذا الحساب المخزون المحتفظ به بغرض البيع من المنتجات التامة والبضائع المشتراه ، والإنتاج غير التام وكذلك الخامات والمواد وقطع الغيار والمهمات اللازمة للاستخدام فى مراحل الإنتاج والمخلفات والخردة الناتجة من العملية الإنتاجية والاعتمادات المستندية المفتوحة لشراء سلع وخدمات ويراعى أن يطبق بشأن هذه البنود المعيار المحاسبى الخاص بالمخزون وذلك بالنسبة للبنود التى يسرى عليها هذا المعيار . وبالنسبة للأعمال تحت التنفيذ فى عقود الإنشاء بما فى ذلك عقود الخدمات المباشرة المتعلقة بها فيراعى أن يطبق بشأنها المعيار المحاسبى الخاص بعقود الإنشاء»[٨].

وكان النظام المحاسبى الموحد قد عرّف الإنتاج التام والإنتاج غير التام (ولم يرد تعريفاً واضحاً عن الخامات) .

«الإنتاج التام هو ماتنتجه الوحدة من منتجات نهائية بغرض البيع أو التأجير أو التوريد كذلك يعتبر إنتاجاً تاماً المنتجات نصف المصنوعة وهى المنتجات التى أجريت عليها عمليات صناعية معينة جعلتها قابلة للبيع على حالتها كما يمكن أن تجرى عليها عمليات أخرى داخل الوحدة لتحويلها إلى منتج نهائى .

الإنتاج غير التام يمثل الموجود فى نهاية فترة زمنية معينة من الخامات التى أجريت عليها العمليات الإنتاجية ولكن لايمكن بيعها بحالتها» [٩].

وقد وضع النظام تعريفاً لبند المخزون ككل ولكن بسعر البيع «السوق» (لأغراض التخطيط القومى والرقابة) . **والجدير بالإشارة أن القرار ٢٠٤ قد تناول الجزئية الخاصة بالمنتجات نصف المصنوعة التى تجرى عليها عمليات صناعية تجعلها قابلة للبيع (وسنعرض لها فى فصل قادم) .**

كما يلاحظ مما تقدم أن النظام المحاسبى الموحد يتفق – وإلى حد ما – فى تصنيف المخزون مع المعيار البريطانى إذ أنهما أضافا إلى المخزون بنوداً لم ترد فى معايير أخرى مثل البضائع بغرض البيع وبنوداً قد لاتتفق طبيعتها مع العناصر الثلاث الرئيسية للمخزون مثل المواد والمهمات التى عادة لن تباع .

٢-١-٥ معيار المخزون ٢ (معايير محاسبية)

تطلب القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ أن يعمل فى شأن المخزون بمعيار المخزون (دون وكما أوضحنا تحديد للمجموعة التى ينتمى إليها هذا المعيار : المعايير المحاسبية / معايير المحاسبة المصرية / معايير IAS حيث عالجت كل مجموعة ، المخزون من خلال معيار عنوانه المخزون وكان معيار IAS أكثر تفصيلا من معيار المخزون ضمن المعايير المحاسبية ولم تكن تفصيلات معيار المحاسبة المصرية ذاتها متفقة بالضبط بالمعيار IAS) .

وقد أورد معيار المخزون ٢ ضمن المعايير المحاسبية تعريفاً كما يلى :

«المخزون السلعى أصل ملموس يتكون من واحد أو أكثر من العناصر الآتية : المستلزمات السلعية «خامات/وقود/قطع غيار/ مواد تعبئة وتغليف ... وغيرها من المواد التى تستخدم فى إنتاج البضائع أو تأدية الخدمات» ، إنتاج غير تام وتحت التنفيذ ، إنتاج تام ، بضائع لدى الغير ، بضائع بغرض البيع ، اعتمادات مستندية لشراء بضائع وقد تظهر عناصر أخرى تحت بند المخزون مثل مهمات غير متعلقة بالتشغيل أو مهمات متعلقة بالبحوث والتطوير وفى هذه الحالة يتعين الإفصاح عن طبيعة وقيمة كل من هذه العناصر» [١٠].

وتصنيف المخزون إلى هذه البنود الفرعية يتفق ، وإلى حد ما ، مع ماجاء بالنظام المحاسبى الموحد (دون ماجاء بالنظام عن مخزن المخلفات وعن فصل

الإنتاج غير التام والتام لمشروعات التعمير والإسكان وعن إظهار حركة الإنتاج التام والمشروعات بسعر البيع - ولهذا الحساب الأخير مقابل ضمن الإلتزامات) .

أما عن المهمات المتعلقة بالبحوث والتطوير فإن معيار تكاليف البحوث والتطوير (رقم ٧ ضمن المعايير المحاسبية ، ورقم ٦ ضمن معايير المحاسبة المصرية) ينظم معالجاتها المحاسبية . ولكن لجنة IASC أجرت سنة ١٩٩٨ - بموجب المعيارين IAS ٣٦ ، ٣٨ - تعديلات جوهرية على معيار IAS تكاليف البحوث والتنمية ثم ألغته فيما بعد ولقد تعامل معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ (المقابل لمعيار IAS ٣٨) مع بعض التعديلات التى وردت فى معيار IAS ٣٨ (ولنا عودة لتلك المسألة) .

٢-١-٦ معيار المخزون٢ (معايير محاسبة مصرية)

عرف معيار المحاسبة المصرية رقم ٢ المخزون تعريفاً يشبه كثيراً تعريف معيار IAS ٢ :

«المخزون هو أصل : أ- محتفظ به بغرض البيع ضمن النشاط العادى للمنشأة أو ب- فى مرحلة الإنتاج ليصبح قابلاً للبيع أو جـ فى شكل مواد خام أو مهمات تستخدم فى مراحل الإنتاج أو فى تقديم الخدمات» [١١].

ومن المفهوم أنه إن كان البند خامة فإنها تتحول إلى إنتاج غير تام ثم إنتاج تام (فى منشأة صناعية/زراعية/مقاولات..)

٢-١-٧ ملخص

تتفق تعريفات معايير المحاسبة على أن المخزون يتضمن ثلاثة أنواع على الأقل هى خامات وإنتاج غير تام وإنتاج تام . وتضيف بعض التعريفات أنواع أخرى مثل المواد والمهمات (قرار ٢٠٤ والمعيار البريطانى) . ولقد تعاملت بعض المعايير فى عرضها لقواعد المخزون فى نوعى الأنشطة المتعارف عليها : أ- أنشطة متكررة دورية . ب- أنشطة طويلة الأجل بأسلوبين أما تناولت متطلبات نوعى الأنشطة فى معيار واحد (مثل المعيار البريطانى) أو فى معيارين (مثل المعايير المصرية ومعايير IAS والأمريكية) .

وأهم مايميز المخزون هو أنه يحتفظ به من أجل بيعه . وقد ضمنت بعض

المعايير (كالمعيار البريطانى والنظام) المخزون بنوداً ليس الغرض من إقتنائها البيع ولكنها مساعدة للإنتاج الذى سيباع .

٢-٢ استثناء من غرض البيع

أشرنا إلى أن أهم مايميز المخزون – كأصل – أن المنشأة تقتنيه أو تصنعه من أجل بيعه ، وهو ينقسم عادة إلى الأنواع الثلاثة المعروفة والتى أشرنا إليها . غير أن بعض معايير المحاسبة أضافت إلى المخزون أنواع أخرى لايتم عادة إقتنائها أو تصنيعها من أجل بيعها كالمواد المستهلكة فى المعيار البريطانى والوقود وقطع الغيار فى معيار المخزون ضمن المعايير المحاسبية والقرار ٢٠٤ وهذه المواد تعتبر من المخزون فقط فى المنشآت التى تقتنيها بغرض بيعها بحالتها ولكنها فى المنشآت التى تقتنيها لاستخدامها (فى عمليات الانتاج الصناعى أو فى غيرها) قد لا تعتبر مخزوناً لأنها تفتقد السمة أو الشرط الأساسى لكى تصبح ضمن المخزون ، فهل تعتبر معالجة معايير المحاسبة (والقرار ٢٠٤) لمثل هذه الأصول كمخزون مقبوله محاسبياً أم لا ؟ وماهو الفيصل فى ذلك ؟

هذا مع مراعاة أن بعض المنشآت تدرج كمخزون أصنافا لن تباع ولن تساعد على تصنيع الإنتاج المباع مثل الأدوات الكتابية وبعض الأثاث وما إلى ذلك وهو ما لايتفق تماما مع القواعد بمعايير المحاسبة .

٢-٢-١ المعيار الأمريكى (والنسبة الضئيلة)

تناول المعيار الأمريكى رقم ٤٣ (ARB 43) هذه المسألة ووضع شرطاً قد يمكن بموجبه إثبات أى مواد ، أو نوعيات معينة من الأصول ، ليس الغرض منها البيع وإنما الاستخدام (بالمنشأة) ضمن المخزون – وهو أن تكون «نسبتها ضئيلة» «Sm.ll portion» . وقد أشرنا إلى تلك النقطة فى مجال عرض الفرق الجوهرى وغير الجوهرى بين القيمة الدفترية وقيمة إعادة التقييم لأصل ما (فقرة رقم ٥-٣/فصل٣) ، وبيننا أن المعيار الأمريكى ٤٣ لم يحدد وبوضوح مقدار تلك الضئالة. وقد إفترضنا لتقدير هذا المقدار الاسترشاد بالنسب المتعارف عليها فى السوق مثل مايخصم لكى يسترد الدائن حقوقه من المدين أو من أجل تنشيط الأعمال مثل منح عميل مدين خصماً بواقع ١٠٪ لسداد ماعليه أو منح المشترى نقداً خصماً بواقع ١٠٪ مقابل السداد الفورى وهكذا ...

وإذا رجعنا إلى هذا المعيار الأمريكى السابق الإشارة إليه (فصل٣) نجد أنه أورد فى شرحه أن الأصل الثابت الذى خرج من خدمة (ومنفعة) المنشأة وبقى فى المخازن لايعنى أن يتم تصنيفه كمخزون :

«الأصل القابل للإهلاك الذى يعفى من الاستخدام المعتاد له ويحتفظ به من أجل بيعه فإن ذلك لايعد مؤشراً على تصنيعه كجزء من المخزون ...

... a depreciable asset is retired from regular use and held for sale does not indicate that the item should be classfied as part of the inventory".

أى أن الأصل الثابت الذى تم استبعاده من العمل المعتاد الذى كان يقوم به – كالآلة التى يتم تخريدها – والاحتفاظ به ضمن المخزون لايجعل منه بالفعل مخزوناً.

ولكن هناك مواداً أخرى – وكما يقول هذا المعيار الأمريكى – جرى العمل فى بعض المنشآت على اعتبارها مخزوناً (رغم أنها ليست خامات) :

«... مواد ومهمات العمليات فى شركات معينة مثل شركات إنتاج البترول يتم معالجتها ، عادة ، كمخزون .

... operating materials and supplies of certain types of companies such as oil producers are usually treated as inventory" .

ومما تقدم يمكن القول أن النظام المحاسبى الموحد ثم القرار ٢٠٤ يختلفان مع المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) فى شأن معالجة مخلفات وخردة الأصول الثابتة (فهما يعتبران أنهما ضمن المخزون (ويضمناهما حساباً ضمن المخزون) فى حين أن المعيار الأمريكى لايعتبرهما كذلك .

٢-٢-١-١ الأهمية والنسبة الضئيلة (ليسا فى البريطانى)

المعايير البريطانية SSAP's :

وفى سياق مناقشة الأصول التى تمثل نسبة ضئيلة وبالتالى عدم أهميتها وإمكانية تضمينها المخزون يذكر البريطانى «سانجستر» أن مصطلح الأهمية m.teri-lity (وهو مصطلح يمكن عند تحديده معرفة النسبة الضئيلة والتى تنم عن عدم الأهمية) لم يرد عنه تعريفاً بالبيانات عن أى معايير المحاسبة .

«ليس فى أى (بيان) من بيانات المحاسبة المعيارية تعريف لمصطلح الأهمية حتى ولا فى

بيان المحاسبة المعيارية رقم٢ «الإفصاح عن السياسات المحاسبية» وبعض بيانات المحاسبة المعيارية تتضمن اقتراحاً بما يعتبر هاماً ... فمثلاً بيان المحاسبة المعيارية رقم٣ ربح السهم يبن أن ٥٪ انخفاض فى الربح الأساسى السهم هى نسبة هامة ، ويبين بيان «المحاسبة المعيارية رقم٢٥» التقرير على الأنشطة المستقلة .. أن النشاط المستقل (يعتبر) خطيراً «أى هاماً إذا بلغت إيرادات الطرف الثالث ١٠٪ ...».

Nowhere in any of the SSAP's is the term materiality defined not even in SSAP 2 "Disclosure of Accounting Policies.." ... Some SSAP's include a suggestion of what would be material ... For example SSAP 3 "Earning per share..." states that a 5% dilution of basic earning per share is material and SSAP25 "Segmental Reporting..." states that a segment is significant" i.e. material if its third party turnover is 10%...".(١٢)

والمعنى الذى يتكلم عنه «سانجستر» – ويتفق مع مانراه – هو أنها تارة ماتعتبر نسبة ٥٪ هامة وما أقل منها قد لايكون هاماً وتارة أخرى تكون النسبة الهامة هى ١٠٪ ومادونها قد لايكون هاماً . وقد استطرد «سانجستر» بالقول بأنه قد جرت محاولات عدة لتعريف المقصود من مصطلح هام (أو أهمية) وشملت تلك المحاولات ما قام به المعهد البريطانى للمحاسبين فى إنجلترا وويلز Institute of Chrtered Accountnts in Englnd nd Wles ICAEW بالاشتراك مع مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكى) FASB ومع لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC .

ويعتبر الكاتب – وهو مانؤيده فيه تماماً – أن الأهمية هى عامل رئيسى Key fctor فى تطبيق معايير المحاسبة (والمقصود ، بالطبع ، التطبيق السليم لتلك المعايير، وليس مجرد تطبيق جزئى أو تطبيق لايكون مطلوبا) . وقد أعطى فى نهاية عرضه لتلك المسألة مثالاً طريفاً ومتعارفاً عليه للأهمية وعدم الأهمية أن :

«٥ جنيه استرلينى ليست هامة للمليونير فى حين أنها هامة لطفل عمره ٤ سنوات .

$ 5 to a millionaire. is not material, but it is for a four year old child.". (١٣)

فالمسألة وكما هو معروف نسبية ومن جهة أخرى فقد يختلف الأمر من محاسب وأخر فى بعض المسائل المحاسبية حيث أن مايراه محاسب ما لازماً قد لايراه الآخر كذلك .

٢-٢-٢ معيار IAS ٢

وكما أن المعيار الأمريكى ٤٣ قد بين أنه فى حالة إن كان المخزون يتضمن مواداً (أو أصولاً) مشتراه أو مقتناه أصلاً من أجل الإنتاج ولكن المنشأة استخدمت جزءاً منها فى أعمال لاترتبط بالإنتاج (كإنشاء أصل ثابت للمنشأة) فإنه يمكن اعتبار ذلك الجزء ، طالما كان يمثل نسبة ضئيلة ، ضمن المخزون مثله مثل المواد (أو الأصول) التى تستخدم من أجل الإنتاج (الصناعى) - فإن المعيار IAS ٢ (المخزون) تناول هو الأخر تلك المسألة بشكل يقترب جداً مما جاء فى المعيار الأمريكى ، فبين أن :

«بعض المخزون يستخدم فى إنشاء ذاتى للأراضى والمبانى والآلات والمعدات..»[١٤] .

ولكن المعيار IAS ٢ لم يشر إلى نسبة هذه المواد (أو الأصول) المخزونة وفيما إذا كانت تحتسب بالإشارة إلى إجمالى المخزون أو إلى إجمالى المستخدم (أو إلى غير ذلك) .

٢-٢-٣ قرار ٢٠٤

٢-٢-٣-١ أصول للبيع وللاستخدام ذاتياً

صنّف القرار ٢٠٤ - وكما جاء فى فصل ٢ - الأصول إلى الأنواع المتعارف عليها وأضاف إليها [١٥] :

* مخزن خامات ومواد ... حـ/١٦١١ (+ حـ/١٦٦) .
* مخزون إنتاج غير تام .. حـ/١٦٢ .
* مخزون إنتاج تام وبضائع بغرض البيع حـ/١٦٣ + حـ/١٦٤ + حـ/١٦٥ ولدى الغير .
* مخزن مواد وقود وقطع غيار حـ/١٦١٢ + ١٦١٣ + ..
* مخزن مواد تعبئة وتغليف حـ/١٦١٤ (تعتبر مواداً للبيع فى المنشأت التجارية) .
* مخزن مخلفات وخردة حـ/١٦١٥ .
* مخزون مواد وقطع غيار تحت التكوين حـ/١٦١٦ .

ويلاحظ أن : أ- بعض الحسابات معنونة بمصطلح «مخزون» وهى :

تمسك للمخزون من الإنتاج التام وغير التام وللبضائع بغرض البيع ولدى الغير وكذا للمواد وقطع الغيار تحت التكوين وذلك بالرغم من أن طبيعة واستخدام قطع غيار تختلف عن طبيعة واستخدام الإنتاج التام وغير التام والبضائع فهذه البنود الثلاث الأخيرة للبيع فى حين أن قطع الغيار فى المنشآت التى لاتتاجر فيها - ليست كذلك - كما أن: ب- مصطلح مخزون لم يستخدم لحساب الخامات وإنما استخدم مصطلح «مخزن» رغم أن الخامات هى المرحلة الأولى تتحول بعدها إلى إنتاج غير تام ثم تام فالمنشأة تهدف بيعها . وقد يرجع استخدام مصطلح مخزن لحساب الخامات رغبة القرار فى أن يتم تخزين الخامات فى مخزن يراقب محاسبياً (رغم أن هذا التفسير ينطبق أيضاً على الإنتاج التام والبضائع بغرض البيع - ويظهر ذلك بصفة أساسية عند إتباع أسلوب الجرد الدفترى المستمر) . جـ- احتفظ القرار ٢٠٤ بالتصنيف الأساسى للمخزون : خامات (ويمسك لها حـ/مخزن) إنتاج غير تام/إنتاج تام ، وبضائع بغرض البيع (وهذه الأخيرة فى المنشآت التجارية أو الصناعية التى قد تقوم بأعمال تجارية من هذا النوع) .

٢-٢-٣-٢ تصنيع الخامات

لم يضمن الدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ حساب مخزون مواد وقطع غيار تحت التكوين تكلفة تصنيع الخامات كما لم يفتح لها حساباًفى تلك المجموعة يتضمن ما تصنعه المنشأة منها وهذا التصنيع يكاد يكون سمة فى بعض الأنشطة كما فى بعض منشآت مقاولات المبانى التى لديها مصانع للطوب وللأخشاب تستخدم منتجاتها فى أعمال إنشاء المبانى التى تبيعها (وهذه المبانى وكما هو معروف عند تمامها تعتبر الإنتاج التام لتلك المنشآت) . ولقد اقترحنا سنة ١٩٧٦ تضمين الدليل المحاسبى للنظام المحاسبى الموحد حساباً للخامات الجارى تصنيعها ذاتياً ، وأن يخصص له رقم ١٣٨ ويعنون «مستلزمات سلعية تحت التكوين» ثم صدر قرار رئيس الجهاز المركزى للمحاسبات رقم ٢١٦ لسنة ١٩٩٤ بإنشاء حساب مستلزمات سلعية تحت التكوين (حـ/١٣٩) [١٦] ولكن هذا الحساب يتضمن فقط المشغولات الداخلية غير التامة من قطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف» دون الخامات وهى ذات مكونات الحساب ١٦١٦ «تكلفة قطع الغيار والمهمات ومواد التعبئة والتغليف تحت التكوين بالقرار ٢٠٤ [١٧] وعلى ذلك فإن معالجة الخامات تحت التصنيع أو التكوين تطبيقاً للقرار ٢٠٤ تظل غير واضحة والمقترح معالجتها ضمن حـ/١٦١٦ لحين فتح حساب لها .

٢-٢-٤ معيار ٢ (معايير محاسبة مصرية)

إتفق معيار المخزون ٢ (ضمن معايير المحاسبة المصرية) مع معيار IAS ٢ على أن بعض بنود المخزون قد تستخدم فى إنشاء أصول ثابتة :

« قد تستخدم بعض بنود المخزون فى إنشاء أصول ثابتة ... »[١٨] .

ولكن هذا المعيار – ومثل المعيار IAS ٢ (وعلى العكس من المعيار الأمريكى) لم يضعا أى شروط يسمح بمقتضاها إظهار أصول لن يتم بيعها – وإنما – تستخدم ذاتياً (بالمنشأة) – ضمن المخزون ويمكن فى هذا تطبيق الشرط الوارد بالمعيار الأمريكى (تشكل هذه الأصول نسبة ضئيلة من المخزون) .

٢-٢-٥ ملخص

رغم أن الصفة المميزة للأصل والتى بموجبها يمكن اعتباره مخزوناً هو أنه يقتنى من أجل بيعه فإن بعض معايير المحاسبة (كالمعيار البريطانى وكالقرار ٢٠٤) تضيف إلى مكونات المخزون أصولاً لن يتم بيعها بل سيتم استخدامها ذاتياً (بالمنشأت) ، مثل المهمات وقطع الغيار بالقرار ٢٠٤ . وعن هذه المسألة نجد أن المعيار الأمريكى ٤٣ لايمانع تضمين المخزون أصولاً ليست للبيع – أى لن تصبح إنتاجاً تاماً – شرط أن تمثل هذه الأصول نسبة ضئيلة أو بسيطة (من المخزون) .. ولم يحدد المعيار الأمريكى وكذا البريطانى مقدار تلك النسبة . ولقد وضع القرار ٢٠٤ ضمن المخزون حساباً للمواد وقطع الغيار تحت التكوين رغم أنها ليست للبيع كما أنه لم يتطلب أن يتضمن هذا الحساب أيضاً الخامات تحت التكوين أو يفتح لها حساباً وهو مايقترحه هذا الكتاب .

٣- مفاهيم وتعريفات للتكلفة والمصروف

٣-١ التكلفة بخلاف المصروف ، أحياناً

من المفهوم أن أى تكلفة أو مصروف – ضمن بنوداً أخرى كالخسارة – يترتب عليها تخفيض أصل أو زيادة إلتزام (والعكس بالنسبة للإيرادات) . ولذلك يعتمد تعريف أى مصروف أو تكلفة على أنه نقص فى الأصول (أو زيادة فى الإلتزامات) .

تكلفة أو مصروف ← (يؤديان إلى) نقص أصول (زيادة إلتزامات)

فمثلاً دفع أجر عامل على الآلة فى منشأة صناعية معناه نقص فى الأصول (حـ/النقدية أو البنك) ولكن من ناحية أخرى فإن المنشأة حصلت على مقابل هذا الأجر فى صورة أداء يترتب عليه تصنيع جزء من منتج سيباع أى أن هذه التكلفة تحقق إيرادات .

وكمبدأ محاسبى – تجارى – عام – فإن أى مبلغ تدفعه أى منشأة أو تتحمله ، يجب عليها – وطالما أن الدفع عن عمل تجارى – استرداده مع تحقيق ربح . وبكلمات أخرى فإن كل منشأة تسعى دائماً إلى تحصيل كل ماتدفعه أو تتحمله من أعباء وتكاليف تحت أى مسمى ولأى شخص بل أكثر وسواء أكان ذلك المبلغ يبوب كأصل ثابت أو كأصل متداول (أو أحياناً إن كان خسارة) فهى تبغى استرداد ماتتحمله وبالزيادة وتعويض أى خسارة ويكون صافى أصولها فى كل وقت موجباً – وفى نطاق المتعارف عليه فى النشاط الذى تمارسه – وليس سالباً (أشرنا إلى الاتجاهات العالمية فى المحاسبة التى تتعلق بالنظرة إلى الأصل كقيمة نقدية أو سوقية – فى فصل سابق) .

ولقد سبقت الإشارة إلى أن بعض المحاسين يستخدم لتبويب نفقه ما مصطلح تكلفة Cost باعتباره بديلاً لمصطلح مصروف expense فى حين يفضل البعض الآخر استخدام مصطلح مصروف . أى أن بعض المحاسبين قد لايفضل أن يفصل بين المصطلحين فيعتبر أن معناهما واحد أو متشابه فى حين أن البعض الآخر يفضل أن يستخدم كل مصطلح استخداما يعنى شيئاً محدداً .

وعادة يرتبط مصطلح تكلفة – هو مانميل إليه – بنشاط المنشأة الذى تأسست من أجله فالنشاط الذى تأسست من أجله المنشأة الصناعية هو الإنتاج الصناعى وبيعه (وقد لايعتبر بيع المنشأة لهذا الإنتاج الصناعى نشاطاً أساسياً وإن كان هدفاً رئيسياً لهذه المنشأة الصناعية ولأى منشأة وقد تقوم به بنفسها أو بواسطة الغير) .

أما المصروف فكثيراً مايتم استخدامه ليعنى نفقه أنفقت فى أنشطة تساعد النشاط الرئيسى للمنشأة كأنشطة الحاسب الآلى والحسابات والمخازن العامة والنقل فى منشأة صناعية . ومن ثم فإنه كثيرا ما لايستخدم مصطلح مصروف ليدل على نفقة تخص إنتاج المنشأة ويفضل معظم المحاسبين حالياً على استخدام مصطلح تكلفة إنتاج cost of production عن مصروفات إنتاج .

ومما يستند إليه الذين يفضلون عدم التفرقة بين مصطلحى التكلفة والمصروف أن كلا منهما سيحمل المنشأة عبئاً مالياً يؤثر على نتيجة أعمالها النهائية . إلا أنه إذا قلنا ذلك فإنه بالقياس عليه لاداعى لأن تعد المنشأة قائمة للدخل ويكفى حسابا للأرباح والخسار يضم جميع تكاليف ومصروفات وأعباء المنشأة وإيراداتها. وكان ذلك بالفعل اتجاهاً قديماً - عند بدء العمل بالمحاسبة وقت قدماء المصريين أو بعده بقليل - حيث كان صافى ربح (أو خسارة) الأعمال - وليس مجملها - هو أهم البيانات المحاسبية المطلوبة للإدارة (ولمستخدمى بيانات الجهات) .

٣-١-١ التكلفة/المصروف/المبالغ المحملة - المعيار الأمريكى (٤٣)

تناول المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) التكاليف والمصروفات والمبالغ المحملة ch.sges على صافى الربح حيث بين أن :

«يفهم من تعريف التكلفة عندما يتم استخدامها فى المخزون على أنها تعنى تكلفة الشراء والإنتاج ... وفى تخصيص التكاليف والمبالغ المحملة مشكلات مختلفة .. وزيادة التلف .. قد يكون غير عادى بما يتطلب معالجته كمبالغ محملة على الفترة الجارية بدلاً من اعتباره جزءاً من تكلفة المخزون .. المصروفات الإدارية العامة يجب أن تحمل كأعباء على الفترة .. المصروفات التى يكون من الواضح ارتباطها بالإنتاج .. تكوّن جزء من تكلفة المخزون ..

The definition of cost as applied to inventories is understoed to mean acquisition and production cost...variety of problems encountered in the allocation of costs and charges...excessive spoilage ... may be so abnormal as to require treatment as current period charges rather than as a portion of the inventory cost ... general administrative expenses should be included as period charges ... expenses that may be clearly related to production...constitute a part of inventory costs.... [١٩]

إذاً فالمعيار الأمريكي ٤٣ :

أ - يفصل تماماً بين استخدام مصطلح تكلفة باعتباره يرتبط بتكلفة الإنتاج أو تكلفة المخزون وبين المبالغ المحملة ch.rges على الفترة أى على صافى وليس مجمل الربح (أو الخسارة) .

ب- أعطى المعيار إنطباعاً بأنه يفرق بين التكلفة (تكلفة شراء وإنتاج..) وبين المصروف .

جـ- ثم عاد المعيار وبين أنه لم يفرق بينهما (التكلفة «والمصروف») فاستخدم مصطلح «المصروفات» (وليس التكاليف) الإدارية العامة تحمل على الفترة أى صافى الربح ، ثم عاد وذكر أن «المصروفات» التى ترتبط بالإنتاج تعتبر جزء من «تكلفة» المخزون أى أن ضمن هذه التكلفة مصروفات .

ويعنى ذلك أنه وإن كان المعيار الأمريكى يفرق بين التكلفة والمبلغ المحمل (العبئ) على صافى الربح فإنه لايفرق كثيراً بين التكلفة والمصروف .

٣-١-٢ المصروفات/الخسارة - المعيار الأمريكى ٦

يتناول المعيار الأمريكى ٦ (SFAC6) - الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB - عناصر القوائم المالية وقد بدأ بعناصر قائمة المركز المالى : الأصول والإلتزامات وحقوق الملكية ثم تطرق إلى عناصر قائمة الدخل : الإيرادات revenues والمصروفات expenses وتناول المعيار ٦ للمصروفات وليس التكاليف قد يعنى أن هذا المعيار الأمريكى بتسمية النفقات الجارية مصروفات واعتبارها عنصراً هاماً فى قائمة الدخل .

وقد جاء فى معيار ٦ (ملخص ديلانى) تعريفا للمصروفات - دون التكاليف - بأنها :

«تدفقات للأصول للخارج أو استهلاكات أخرى للأصول أوحدوث للالتزامات «أو الإثنين معاً» خلال الفترة من تسليم السلع أو إنتاجها أو تقديم الخدمات ، أو تنفيذ أى أنشطة أخرى تشكل الأعمال الرئيسية للمنشأة أو عملياتها المركزية .

Outflows or other using up of assets or incurrences of liabilities "or a combination of both" during a period from delivering or producing goods, rendering services, or carrying out other activities, that constitute the entity's ongoing major or central operations".

ويفهم من مصطلح استهلاكات للأصول أى أصول يتم استهلاكها using up (وهو بذلك يقترب من تعريف لجنة المصطلحات فيما يأتى) .

أما الخسائر Losses وفقاً لما جاء في معيار ٦ (ملخصاً) فهي :

«نقص فى حقوق الملكية نتيجة لعمليات معينة للمنشأة بخلاف المصروفات والتوزيعات للملاك» .

.... decreases in equity from peripheral transactions of entity excluding expenses and distribution to owners". (٢٠)

إذاً النقص فى حقوق الملكية نتيجة عمليات معينة – فى أنشطة الإنتاج الصناعى أو البيع أو غيرهما – بالمنشأة بخلاف النقص نتيجة للمصروفات أو مايوزع على ملاك المنشأة يعتبر خسارة .

وواضح أن المعيار الأمريكى ٦ – وقبله المعيار ٤٣ – يفرقان بين مصطلحات تكلفة أو مصروف وبين الخسارة وأن المصروف يحمل على حـ/أ.خ . وأن الخسارة وإن كانت تؤدى إلى تخفيض فى حقوق الملكية فهى غير المصروف الذى يؤدى أيضاً – وكأمر طبيعى – إلى ذلك الخفض .

٣-١-٣ تعريف التكلفة - لجنة المصطلحات AICPA (الأمريكية)

ومن أهم التعريفات الأمريكية للتكلفة تعريف لجنة المصطلحات بالمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين AICPA سنة ١٩٥٣ – مايلى :

«التكلفة هى المبلغ المدفوع مقابل بضائع تم استلامها أو سيتم استلامها . ويمكن تصنيف التكاليف على أنها أصول لم تنته بعد وهى التى من الممكن استخدامها فى إنتاج الإيرادات المستقبلة، وعلى أنها أصول إنتهت وهى التى ليس فى الإمكان استخدامها لإنتاج إيرادات مستقبلة وهكذا تخصم من الإيرادات أو من الأرباح المحتجزة فى الفترة الجارية .

Cost is the amount given in consideration of goods received or to be received. Costs can be classified as unexpired "assets", which are applicable to the production of future revenues, and expired, those not applicable to the production of future revenues and thus deducted from revenues or retained earnings in the current period.". (٢١)

ويمكن أن يستنتج من هذا التعريف مايلي :

أ – أن لجنة المصطلحات فى AICPA تستعمل مصطلح التكلفة لتسمية النفقة – وعلى غير المعيار الأمريكى ٦ الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية السابق

الإشارة إليه – الذى لم يفرق كثيرا بين مصطلح التكلفة ومصطلح المصروف .

ب– التكلفة (طبقاً لـ AICPA) تدفع مقابل بضائع (حصلت أو ستحصل عليها المنشأة) .

جـ– والتكلفة (طبقاً أيضاً لـ AICPA) أصل غير منتهى لأنه ينتج إيرادات مستقبلة أما فى معيار ٦ فالمصروفات هى تدفقات للأصول للخارج . (الحالة ١ للتكلفة) .

د– كما أن الحالة ٢ (فى AICPA) فهى أصول منتهية لاينتج عنها إيرادات مستقبلة ومن ثم فهى عبئ على تلك الإيرادات أو على الأرباح المحتجزة .

والمعنى فى حـ ، د هو أن هناك حالتين لتبويب التكلفة (وفقاً لـ AICPA) :

التكلفة : حالة ١ : أصل يم ينته ←ينتج— إيراداً .

حالة ٢ : أصل إنتهى ←—— لا إيراد .

وعلى هذا فإن «ناتج» حالة ٢ (الذى يبين التعريف أنه يخفض الإيراد) يتم طرحه من «ناتج» حالة ١ (وهذا الناتج هو الإيرادات) أو يخصم من الأرباح (قبل احتجازها فتكون الأرباح المحتجزة بعد هذا الخصم ٢ أقل) وهى حالة قد تعبر عن خسارة (أو مصروفات أخرى) . ويلاحظ أن حالة ٢ عن أصل منتهى أو إنتهى رغم أنه تصنيف للتكلفة إلا أنه لا يحمل معنى حالة ١ تكلفة تجلب إيرادا .

ورغم أن فكرة لجنة المصطلحات تبدو غريبة على بعض المحاسبين إلا أنها حقيقية وفعالة وعملية . فمثلاً هناك مايعتبر تكلفة لكن فى حقيقة الأمر أنها لاتجلب إيراداً مثل المبالغ المدفوعة كأجور لأيدى مفروض أنها عاملة فى بعض المنشآت – دون أن تقدم تلك الأيدى مقابل من أعمال فعالة للمنشآت ، ومن ثم فإن تلك المبالغ المدفوعة لاتعد أجوراً لأنه لاتقابلها إيرادات تتحقق منها . ومثال أخر عن الخامات المستخدمة بالزيادة عن المعدلات الطبيعية – فى ظل الظروف العادية ودون أسباب جوهرية – وممكن أن يرتبط هذين المثالين بالحالة ٢ (أى أصول لاتنتج إيراداً) . ولذلك فقد تظهر حالة ٢ أحياناً لاحقة أو تابعة لحالة ١ . فمثلاً آلة يتم استخدامها فى مصنع لإنتاج المصنوعات الجلدية يعتبر إهلاكها تكلفة أصل يؤدى إلى إنتاج سيتحقق

منه عند بيعه إيراداً (حالة ١) ثم ينتهى عملها ومنفعتها للمنشأة فيعتبر الأصل منتهياً وكذلك التكلفة لأنها لن تحقق هذا الإيراد (حالة ٢) . أما عن الزيادات غير العادية التى تعتبر من النفقات - مثل وجود بطالة مقنعة وفقاً لما تقدم أى عمالة تتقاضى مبالغ دون أن تقدم المقابل المناسب أو جانباً مما يتقاضونه ليس مقابلاً لعمل وكذا استخدام الخامات بمعدلات أعلى من المعدلات الطبيعية - فهذه تعد وفقاً لهذا الرأى مبالغ تستقطع من الإيرادات أو من الأرباح المحتجزة ويترتب على الحالتين انخفاض فى حقوق الملكية .

٣-١-٤ تعريف التكلفة - معيار المخزون البريطانى ٩

يعرف معيار المخزون (البريطاني) ٩ SSAP التكلفة بأنها :

«... هذا الإنفاق الذى يحدث فى ظل الظروف العادية للمنشأة من أجل جلب المنتج إلى موقعه الحالى بحالته الراهنة .

.... That expenditure which has been inurred in the normal course of business in bringing the product or service to its present location and condition". [٢٢]

فى هذا التعريف البريطانى - هناك نفقه تؤدى إلى جلب منتج (أى جلب إيراد طالما أن المنتج سيتم بيعه أما عدم بيعه نهائياً فهو إذاً خسارة فى رأيى) .

٣-١-٥ تحديد تكلفة التحويل - معيار المخزون IAS ٢

تتطلب بعض المعايير لتحديد تكلفة المخزون حساب تكلفة الشراء (شراء المادة الخام) ثم إضافتها إلى تكلفة التحويل (وهى تكلفة التشكيل فى معيار المخزون - معايير محاسبة مصرية) ، ومن هذه المعايير معيار ٢ IAS . وفى تحديد المعيار ٢IAS المخزون لتكلفة التحويل تطلب - وكما جاء عن ذلك أيضاً فى معيار المحاسبة المصرية رقم ٢ ، تضمين تلك التكاليف المرتبط بوحدات الإنتاج مثل الأجور المباشرة وأيضاً التكاليف غير المباشرة سواء ثابتة أو متغيرة اللازمة لتحويل الخامات إلى بضاعة تامة .. وكل هذا من أجل جلب المخزون إلى موقعه الحالى بحالته الراهنة[٢٣] .

وبكلمات أخرى فإن كل مايؤدى إلى جلب المخزون إلى موقعه الحالى بحالته

الراهنة فهو «تكلفة» تحمل على المخزون (ضمن تكلفة المبيعات) وطالما أن هذا الإنتاج سيتم بيعه فإنه بالتالى ستتحقق منه إيرادات بمعنى أن التكلفة تحقق إيراداً) .

توضيح المقصود بالتحويل

ومن المتطلبات فى شأن تكلفة التحويل ماجاء فى معيار IAS المخزون قبل تعديله :

«تكاليف التحويل هى (تكاليف التحويل) ، بالإضافة إلى تكاليف الشراء ، التى ترتبط بجلب المخزون إلى موقعه الحالى بحالته الراهنة .

Costs of conversion are those costs in addition to the costs of purchase that relate to bringing inventories to their present location and condition". (٢٤)

وعبارة «بالإضافة إلى تكاليف الشراء» تبدو غير حاسمة فى تحديد عناصر تكاليف التحويل . ولذلك فإن من التعديلات على هذا المعيار (وأخرها التعديلات سنة ٢٠٠٠ بموجب معيار IAS ٤١ الزراعة Agriculture) ما حدد تلك المسألة بوضوح وأصبح مفهوماً – وكما هو مطلوب – أن تكاليف الشراء ليست من تكاليف التحويل :

تشمل تكاليف المخزون «جميع تكاليف الشراء وتكاليف التحويل ...

all purchase costs, conversion costs..."

٣-١-٦ تعريف المصروفات IASC

أصدرت لجنة IASC – بعد إنشائها سنة ١٩٧٣ – نشرة هامة تبين وصفها القانونى وأهدافها وتنظيمها وخططها إلى غير ذلك كما أصدرت أيضاً مقدمة لمعايير المحاسبة الدولية ضمنتها أهداف المعايير ونطاق تطبيقها علاوة على إطار إعداد وعرض القوائم المالية الذى تضمن ضمن ماتضمنه هدف القوائم المالية والفروض الأساسية وعناصر القوائم المالية ومنها المصروفات :

«يتضمن تعريف المصروفات الخسائر والمصروفات الأخرى التى تنشأ فى سياق النشاطات العادية للمنشأة وتشتمل المصروفات .. تكلفة مبيعات ، الأجور ، الاستهلاك وتأخذ عادة شكل التدفقات الخارجة أو نضوب الأصول ..

وتمثل الخسائر بنود أخرى تحقق تعريف المصروفات وقد تنشأ أو لاتنشأ فى سياق النشاطات العادية للمنشأة . تمثل الخسائر نقصان فى المنافع الاقتصادية ولاتختلف فى طبيعتها عن المصروفات الأخرى وعليه لاتعتبر عنصراً منفصلاً فى هذا الإطار ..» (٢٥) .

فالمصروفات – وكما هو معروف – ويؤكد عليه هذا التعريف أنها تدفقات للخارج . أما الخسائر والمصروفات الأخرى فقد وضعتهما لجنة IASC فى إطار واحد

وممكن أن يتم نشأتهما فى ظل النشاط العادى للمنشأة ، وهو مايتمشى مع المفهوم العام لهذين المصطلحين (وتحدث الخسارة فى رأى سيأتى من عمليات غرضية – أو فرعية – المعيار السعودى) .

إذاً يمكن أن يستنتج من تعريف لجنة IASC مايلي :

* الخسائر والمصروفات الأخرى تدخل فى تعريف المصروفات . وطالما أن المسألة كذلك فقد تكون طبيعة البنود الثلاثة قريبة جداً من بعضها .

* تكلفة المبيعات مصروفات .

* والمصروفات تدفقات للخارج أو أصول أهلكت وهو مايعود بنا إلى المعادلة الأساسية المتعارف عليها وهى أن المصروف نقص أصل ونضوب الأصل – كما جاء فى التعريف – يعنى إنتهاء الأصل أو أصل منتهى وفقاً للتعريف الأمريكى .

* الخسائر والمصروفات الأخرى تنشأ فى ظل النشاط العادى للمنشأة ومع هذا فإنه وفقاً للرأى – بهذا الكتاب – فالخسارة قد تنشأ مثلاً نتيجة لإحتراق أصل ما وهو متوقف عن العمل (أجازة للمنشـأة مثلاً) فهذه ليست مصروفاً بل هى خسارة .

* ممكن أن تشكل الخسارة بنوداً أخرى للمصروفات وطبيعة هذه البنود وكذا الخسارة طبيعة واحدة (وفقاً للتعريف وكما يبدو) .

* ولأن الخسارة تقلل أصل (كالمصروف) فهى لذلك نقص منافع اقتصادية .

وعلى هذا فإن لجنة IASC يبدو وأنها لاتفرق كثيراً فى مسمى النفقات التى تعتبر من ضمن تكاليف الإنتاج ، وتلك التى لاتضاف على هذه التكاليف وإنما تعتبر مصروفات عامة . وهذه المصروفات العامة – وفقاً للجنة – ممكن أن يكون منها خسائر .

وقد أخذ القرار ٢٠٤ بهذه الجزئية وضمن الأعباء والخسائر حساباً واحداً (حـ/٣٥) .

وفى استعمال مصطلحى التكلفة والمصروف أوردت اللجنة (IASC) – من

خلال تفسير اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC – ماقد يعتبر شبه إتفاق عالمى بين المحاسبين نؤيده من اعتبار المصروف يحمل على صافى الربح فى أكثر من موضع فى هذا الكتاب – مصطلح مصروف للدلالة على نفقة ما أو تكلفة ما تحمل وفقاً لطبيعتها على الربح الصافى (أو الخسارة الصافية) ولاتحمل على تكلفة الأصل .. فقد جاء مثلاً فى التفسير رقم ٢٣ (SIC - 23) لمعيار IAS الأراضى والمبانى والآلات والمعدات PP & E ،أن تكاليف الفحص الشامل (الرئيسى) للأراضى والمبانى .. اللاحق لاقتنائها .. تعتبر بصفة عامة مصروفات .

The costs of a major inspection .. of PP & E subsequent to the acquisition .. are generally expensed.". [٢٦]

وتكلفة الفحص هنا – فى رأى اللجنة الدائمة – مصروف عام ولايضاف إلى تكلفة الأصل طالما كان ضمن نطاق فحص شامل رئيسى تجريه المنشأة . ثم أشار التفسير أن تلك التكلفة يمكن رسملتها c.pit.lised فى أحوال معينة لإظهار مدى المنفعة من هذا الفحص .

٣-١-٧ تكلفة التحويل (أو التشكيل) معيار ٢ (محاسبة مصرية)

تناول المعيار ٢ (معايير المحاسبة المصرية) مصطلح تكلفة التشكيل Cost of conversion . ويعنى «التشكيل» أن المادة الخام تتشكل فى العملية الصناعية فتتحول إلى منتج تام . وفى هذا فالمقترح أن مصطلح «تحويل» أكثر إتساعاً من مصطلح تشكيل الذى قد يقتصر على العمليات الصناعية) حيث أنه يتضمن عمليات «تحويل» المادة الخام أو الشكل الذى يباع به المنتج من شكل إلى آخر فلايقتصر الأمر فى التحويل على عملية التصنيع فقط أى التشكيل . فعملية «تقشير» أو نزع غلاف «حبة الفول السودانى» لتصبح حبة «فول سودانى» ليباع «مقشراً ليست عملية تشكيل بل تحويل الإنتاج التام (أو البضائع بغرض البيع) من شكل إلى آخر . أى يرتبط مصطلح تشكيل عادة بالعملية الصناعية – أو هو جزء منها – فتتشكل المادة إلى منتج : قماش يصبح بدلة ، مادة خام بلاستيكية تتشكل إلى أكواب وصحون بلاستيكية ... إذاً التحويل فمعناه أوسع فالتحويل يعنى تشكيل المادة الخام فى المراحل الصناعية كما قد يعنى مجرد تحويل الخامات أو حتى المنتج إلى شكل آخر والتحويل هنا ليس صناعياً بحتاً .

ولاتتضمن تكلفة التحويل – كما أشرنا – تكلفة شراء وتوريد المادة الخام ذاتها بل الأجور المباشرة والمصروفات المباشرة الأخرى (وتفسير تكلفة التحويل ، على أنها تشتمل تكلفة شراء المادة الخام لايتفق ومفهوم عملية التحويل التى ينبغى ألا تتضمن تكاليف الشراء) .

مثال :

بلغت تكلفة شراء جلود فى منشأة شاهيناز لتصنيع الحقائب الجلدية خلال شهر يناير ٢٠٠٢ ، ١٠٠ ألف جنيه وبلغت الأجور المباشرة (أجور المهندسين والعمال ومن يعملون فى المصنع المباشرة فقط) ١٠ آلاف جنيه وبلغت المصروفات الصناعية غير المباشرة ٢٠ ألف جنية وقد استخدم من الخامات خلال يناير ٢٠٠٢ ، ١٥ ألف جنيه . ويفترض أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدفترى – وقد أسماها القرار ٢٠٤ أسلوب الجرد الدفترى المستمر – وبالتالى فإنه تظهر الدفاتر يومياً الوارد والمنصرف والرصيد.

يمكن على ضوء ماتقدم إقتراح قائمة موجزة للتكاليف عن شهر يناير ٢٠٠٢ على أساس ماظهر بالدفاتر ، كما يلى :

قائمة موجزة للتكلفة

عن شهر يناير ٢٠٠٢ – إلى –

البيان	جـ	
خامات مباشرة	١٥٠٠٠	
أجـور مباشـرة	١٠٠٠٠	تكلفة التحويل
مصروفات صناعية مباشرة	–	
تكلفة أولية	٢٥٠٠٠	
مصروفات صناعية غير مباشرة	٢٠٠٠٠	
تكلفة الإنتاج	٤٥٠٠٠	

إيضاحات :

أ– تبلغ تكلفة التحويل ٣٠ ألف جنيه (أجور مباشرة + مصروفات صناعية غير مباشرة) أما التكلفة الأولية فهى تشمل فقط التكاليف المباشرة (خامات واجور

مباشرة أى ٢٥ ألف جنيه) .

ب- بعض الأراء لاتبين أن بالمصنع مصروفات صناعية مباشرة - بعكس مانراه - ولايظهر المثال أية مبالغ لتلك المصروفات المباشرة .

جـ- تكلفة الإنتاج = تكلفة الشراء (تكلفة المستخدم هنا) + تكلفة التحويل = ٤٥ ألف جنيه وأحياناً نطلق على تكلفة الإنتاج : تكلفة المصنع أو التكلفة الصناعية وهى تختلف وكما سيأتى - عن تكلفة الإنتاج التام أو تكلفة الإنتاج غير التام وتكلفة المبيعات (وإن كانت هى العنصر الأساسى فى تحديد الأخيرة) .

د- طريقة المخزون الدفترى (أى المستمر) تعتمد فى إظهار أرصدة أول وأخر المدة وتكاليف الإنتاج على إثبات كل حركة وكل رصيد (لكل مخزون) محاسبياً (ولنا عودة لهذه الطريقة وللطريقة البديلة) .

هـ- للسهولة لم يتضمن المثال أرصدة أول وأخر المدة من الإنتاج التام وغير التام . وبأخذ أرصدة أول وأخر المدة وتكاليف الإنتاج يمكن تحديد تكلفة السلع المنتجة cost of goods produced (وليست المباعة) .

٣-١-٨ تعريف المصروفات - الهيئة السعودية للمحاسبين

تعرضت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين فى مجلد معايير المحاسبة المالية الصادر عنها فى يناير ٢٠٠٠ - والسابق الإشارة إليه - ضمن الجزئية الخاصة بمفاهيم المحاسبة المالية ، للمصروفات دون التكاليف بما قد يعنى - ومثل معايير أمريكية - إن الهيئة تفضل استخدام مصطلح مصروفات بدرجة أكبر من استخدام مصطلح تكاليف كمرادف للإنفاق . وفى تعريفها للمصروفات أو للخسائر أشارت بأن:

«المصروف هو إنقصاء أصل أو تحمل إلتزام - أو كلاهما معاً - خلال فترة زمنية معينة نتيجة إنتاج السلع أو بيعها أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام أصول المنشأة أو تأدية خدمات للغير وغير ذلك من الأنشطة التى تستهدف الربح وتشكل العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة.

ويتضح من هذا التعريف أن «المصروف» يتميز بالخصائص الآتية :

أ- إن نقص الأصول وزيادة الخصوم تمثل المصروف وتترتب على الأنشطة التى تهدف إلى الربح تمييزاً لها عما يأتى :

* نقص الأصول الذى يترتب على توزيعات الأرباح أو استرداد المالكين لجزء من حقوقهم أو الإنفاق على شراء الأصول أو تسديد الديون .

* زيادة الخصوم التى تترتب على الحصول على قروض إضافية أو على شراء أصول جديدة .

ب- تتمثل الأنشطة التى تهدف إلى الربح وتؤدى إلى إنقضاء الأصول ، أو تحمل الإلتزامات فى العمليات الرئيسية المستمرة للمنشأة ، تمييزاً لها عن العمليات الفرعية أو العرضية مع منشآت أخرى أو الظروف والأحداث الأخرى التى تتأثر بها .

جـ- طالما أن المصروفات تمثل نقصاً فى الأصول أو زيادة فى الخصوم فيجب أن تتوفر فى الأصول التى تنقص أو الخصوم التى تستجد نفس خصائص الأصول أو الخصوم السابق الإشارة إليها .

د- إرتباط النقص فى الأصول أو الزيادة فى الخصوم بفترة زمنية معينة ..

والخسائر هى نقص فى حقوق أصحاب رأس المال (صافى الأصول) ينتج من العمليات العرضية أو الفرعية للمنشأة مع غيرها من الوحدات ومن الأحداث والظروف الأخرى التى تتأثر بها المنشأة خلال فترة زمنية معينة وذلك بخلاف النقص فى صافى الأصول الذى يترتب على المصروفات والتوزيعات على أصحاب رأس المال...» (٢٧) .

ويمكن في هذا الصدد أن نبين عن التعريف السعودي مايلي :

* إن نقص الأصول الذى يمثل مصروفات مفهوم لايسرى فقط على المنشآت التى تبغى الكسب كما فى المعيار السعودى وإنما ممكن أن يسرى ، فى رأينا ، على التى لاتبغيه وإن كان المصروف لن يرتبط بتحقيق إيرادات وإنما يرتبط بتحقيق هدف الجهة .

* تعريف هذا المعيار للخسائر كتعريف المعيار الأمريكى رقم ٦ السابق الإشارة إليه . وقد أورد المعيار عبارة «العمليات العرضية أو الفرعية» لتقابل أو هى إحدى ترجمات عبارة peripher.l tr.ns.ctions بالمعيار الأمريكى ويمكن أن تترجم أيضاً - وكما جاء فيما تقدم - إلى عمليات معينة أو متخصصة . وعلى كل فإن الخسائر قد تنتج عن أى ظرف ومن أى عملية وحتى قد تنتج دون أية عمليات وقد أشرنا بأنها قد تنتج عن حادث معين مثل حريق والمنشأة لاتعمل .

* وقصر وجود الخسارة على العمليات العرضية أو الفرعية يبدو تضييقاً لمعنى الخسارة والذى أوردت لجنة IASC الجانب الرئيسى منه .

٣-١-٩ التكلفة ترتبط أساسا بالإيراد

٣ - ١ - ٩ - ١ المعياران الأمريكى والبريطانى

بمقارنة تعريف لجنة المصطلحات بالمعهد الأمريكى للمحاسبين القانونيين (للتكاليف وتعريف المعيار الأمريكى ٦ للمصروفات ، يمكن ملاحظة مايلى :

أ- التكلفة أو المصروف كلاهما يمثل مبلغاً مدفوعاً للحصول على بضائع (أو خدمات) .

ب- إن التكلفة (وفقاً للجنة) والمصروف (وفقاً للمعيار ٦) يمثلان تدفقات للأصول للخارج (خارج المنشأة) . والمتوقع - فى رأينا - أن يكون لهذه التدفقات مقابل (تدفقات للداخل) .

جـ - تعريف اللجنة للتكلفة أكثر عمقاً (وقد يكون أكثر صعوبة) من تعريف المعيار ٦ لأن الأول يحدد الوظيفة الرئيسية للتكلفة فى أنها تجلب إيراداً .

د- المعيار ٦ وإن كان قد بين أن المصروفات تدفقات للأصول للخارج إلا أن ربطه هذه المصروفات بجلب إيراد ليس واضحاً بدرجة كبيرة - كاللجنة - بالرغم من أن المعيار ٦ أورد عبارة تسليم بضائع .

هـ- ومفهوم أن الإيراد الذى تجلبه التكلفة هو عادة تدفقات نقدية للداخل طالما تم البيع وحصلت قيمته .

و- يركز تعريف اللجنة على الحصول على بضائع أو سلع goods دون الإشارة إلى الحصول أيضاً على خدمات - وهو ما غطاه المعيار الأمريكى . وكون أن تعريف اللجنة لم يذكر صراحة الحصول على خدمات فإن ذلك لايمنع من القول بأن المقصود فى تعريف اللجنة هو الحصول على سلع أو خدمات .

وقد عرض «شرودر» و «كلارك» تعريفى لجنة المصطلحات ومعيار ٦ للتكاليف والمصروفات والخسائر وقدما فى ذلك النصوص الكاملة لتلك التعريفات دون اختصارها أو إعادة صياغتها كما يفعل «ديلانى» عادة ، ثم وضعا تعريفاً للمصروفات:

«.... المصروفات هى تكاليف منتهية لجلب الإيراد فى حين أن الخسائر هى تكاليف منتهية لاتجلب إيراداً .

..., expenses .re revenue- producing cost expir.tions whe.re.s losses .re non-revenue - producing cost expir.tions". [٢٨]

إذاً يعتبر «شرودر» و «كلارك» أن المصروف تكلفة منتهية تجلب إيراداً على حين أن تعريف لجنة المصطلحات AICPA يرى أن مايجلب إيراداً هو تكلفة غير منتهية. فإذا إنتهت – وفقاً للمفهوم من هذا التعريف للجنة – فإنها لن تنتج إيراداً . ويقترب رأى «بيرى» وجارفيز عن التكلفة والمصروف كثيراً من رأى لجنة المصطلحات .

والخسائر – وفقاً للمعيار الأمريكى ٦ – تعنى نقص فى حقوق الملكية – بخلاف النقص نتيجة للمصروفات والتوزيعات للملاك – ومن ثم فهى ليست مصروفات (وكما أشرنا فإن تعريف الهيئة السعودية يكاد يكون هو ذات التعريف الأمريكى للتكلفة والمصروف) .

وقد استخدم «بيرى وجارفيز» مصطلح مصروف للدلالة على الإنفاق ثم ربطاه بالتكلفة وذكرا أن مصطلح مصروف يتطلب أن نعرف التكلفة .

«التكلفة تعنى التخلى عن مبلغ من المال أو حدوث التزام أثناء تنفيذ أهداف المنشأة . وبعض الأمثلة كالأجور .. فيها تخلى عن المال . واستخدام الكهرباء .. فيه حدوث التزام بالدفع فى نهاية ربع (السنة) .

والمصروف هو تكلفة منتهية أى تكلفة تم الحصول منها على جميع المنافع خلال الفترة المحاسبية .

... a cost means a money sacrifice or incurring of a liability in pursuit of the business objectives. Some examples ... wages, ... involve a money sacrifice, use of electricity ... involves incurring a liability to pay at the end of a quarter.

An expense is an expired cost i.e a cost from which all benefit has been extracted duiring an accounting period".. [٢٩]

ويقول الكاتبان بأنه رغم أن الأمثلة التى أورداها تتناسب fit for مع تعريفهما للمصروف وللتكلفة ، فإنه ليس من الضرورى أن تحمل كمصروفات expensed على الفترة . فمثلاً الآلة ممكن أن تعمر لأكثر من فترة واحدة ومن ثم لايمكن النظر إليها على أنها تكلفة منتهية n. expired cost . وكذلك البضاع المشتراة من أجل إعادة

بيعها res.le قد لايتم بيعها خلال الفترة ومن ثم فإنه لايمكن تحميلها كمصروف على الفترة لسببين : الأول : أن المنفعة لم تنته بعد طالما أنه يمكننا بيع تلك البضاعة فى وقت ما فى المستقبل . والثانى : أنه لايمكن مقابلتها بالإيرادات التى اكتسبتها المنشأة خلال الفترة وإنما سيتم مقابلتها بالإيرادات التى ستجلبها هى «عند بيعها» طالما أنه ممكن بيعها .

ويمكن القول أن الكاتبين يفرقان بين مصطلحى التكلفة والمصروف بعرضهما الواضح للعلاقة بينهما . وإذا رجعنا إلى التعريف الى أورده الكاتبين نجد أن لفظ s.crifice يستخدم ليعنى التضحية بشئ ما أو التخلى عن شئ ما والمعنى الثانى أقرب. فالمنشأة تتحمل التكلفة أى تتخلى عن المال – حسب هذا الرأى – وبعد أن تحصل على كافة المنافع من تلك التكلفة أى تكون التكلفة قد انتهت ولن تجلب إيراداً تصبح – تلك التكلفة مصروفاً . ويقترب هذا المعنى من رأى لجنة المصطلحات AICPA السابق الإشارة إليه وإن كان رأى الكاتبين يتناول الجزئية الخاصة بأن التكلفة تصبح أو تتحول (ولم يذكر الكاتبان مصطلح التحول بالنص) – عندما تنتهى منفعة المنشأة منها – إلى مصروف . ولقد تناولت اللجنة تلك الفكرة ولكن رأى الكاتبين جاء أكثر وضوحاً .

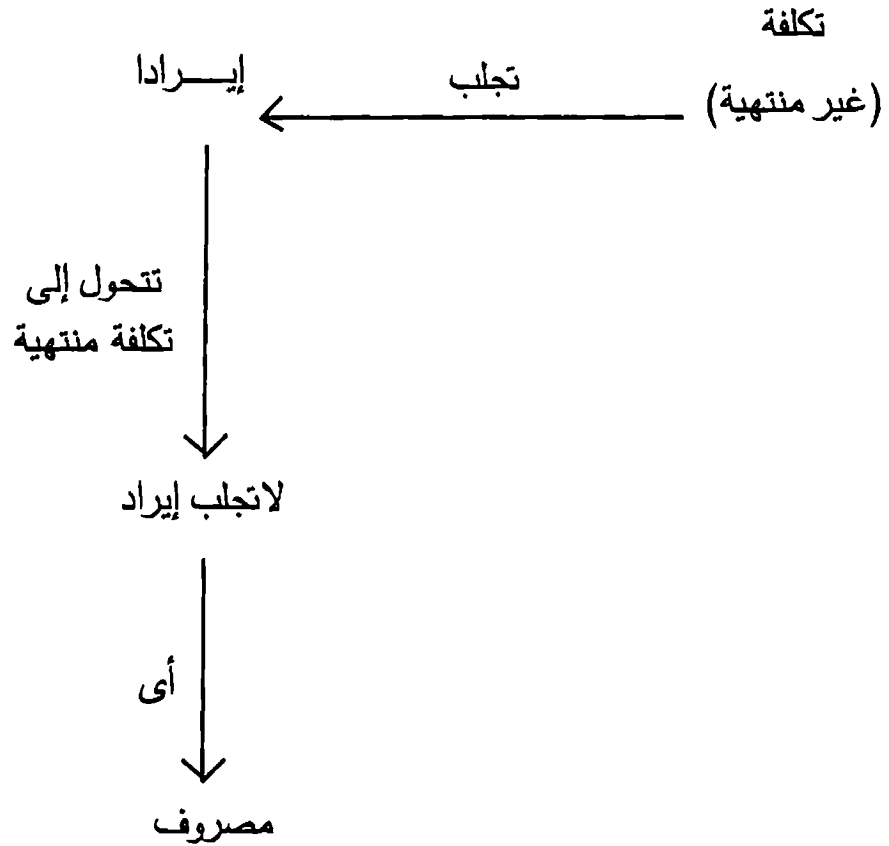
وقد أعطى الكاتبان أمثلة للتخلى عن المال منها الصرف على الأجور الذى يعتبر تخليا عن المال . وأن استهلاك الكهرباء إلتزام ولم يصبح تخليا عن المال بعد لأن سداد قيمة استهلاك الكهرباء يتم كل فترة ربع سنوية (وهو الأمر المطبق فى بريطانيا) ولذلك فبالرغم من عدم الدفع إلا أن الإلتزام قام وموجود .

ورأى الكاتبين على قدر كبير من الأهمية فهو يبين العلاقة بين التكلفة (جلب إيراد) وبين المصروفات (عندما تصبح التكلفة بلا فاعلية فى جلب الإيراد – أى تصبح التكلفة منتهية) . ويوضح الشكل التالى رقم (٧) رأى الكاتبين (وهو مانؤيده) .

شكل رقم ٧

التكلفة تجلب الإيراد

(والمصروفات لاتجلب)



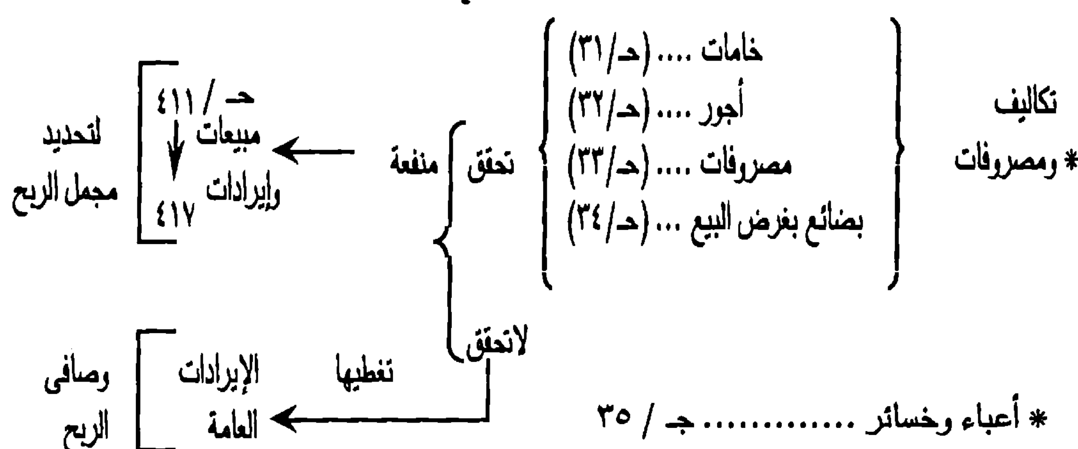
٣ - ١ - ٩ - ٢ قرار ٢٠٤ والتكاليف

أورد القرار ٢٠٤ حساباً عنونه التكاليف والمصروفات (حـ/٣١) ومعنى هذا أنه يفرق بين مصطلح تكلفة ومصطلح مصروف ثم اتخذ مسميات تدل على ذلك . فمثلاً النفقة التى تحمل على المبيعات تكلفة : «تكلفة» إنتاج أو شراء وحدات مباعة (وتتضمن «تكاليف الإنتاج» حـ/٣٦) والتكاليف التسويقية . وهناك حساب «للمصروفات» (حـ/٣٣) ولكنه يستخدم استخداماً مختلفاً عن استخدام حسابات

التكاليف. ثم عاد القرار بعد ذلك وضمن تكاليف الإنتاج والتكاليف التسويقية حسابات للمصروفات (التى تدخل فى رقم٣) مثل الخدمات المشتراه والإهلاك والإستهلاك وإيجار العقارات (أراضى ومبانى) . ويمكن أن يفهم من ذلك أن القرار يتعامل مع التكاليف والمصروفات على أساس وجود رباط بينهما وممكن أحياناً دمج مكوناتهما . ويبين الشكل ٨ بعض العلاقات بين الحسابات .

شكل رقم ٨

التكلفة منفعة (في قرار ٢٠٤)



٣-٢ ملخص

يستخدم المحاسبون مصطلحى التكاليف والمصروفات أحيانا كمرادفين للنفقة التى تتحملها المنشأة للحصول على سلعة أو خدمة . وقد استخدم المعياران الأمريكيان ٤٣ (ARB43)، ٦ (SFAC6) مصطلح مصروف واستخدمت لجنة المصطلحات بالمعهد الأمريكى للمحاسبين AICPA مصطلح تكلفة . وفلسفة مصطلح تكلفة – وفقاً للجنة المصطلحات – أن التكلفة أصل لم ينته تجلب إيراداً وأنها فى حالة أن الأصل منتهى لاتجلب إيراداً . وهو ماعبر عنه رأى بريطانى رائع بأن التكلفة عندما تنتهى تصبح مصروفاً . وتبين لجنة IASC أن المصروف تدفق للخارج أو أصول أهلكت بمعنى أن المصروف لايعطى إيراداً ثم بينت هذه اللجنة أن «تكلفة» المبيعات

مصروف. ووفقاً للهيئة السعودية للمحاسبين فإن المصروف هو نقص أصل أو زيادة خصم .

٤- إثبات الإنتاج المخزون (الاعتراف به)

أشرنا إلى أن بعض المحاسبين يفضلون وضع قواعد لتعريف الأصل وقواعد أخرى لإثباته ويفضل البعض الآخر دمج مجموعتى القواعد معاً. وقد أخذت معايير IAS وليست المعايير الأمريكية = بالاتجاه الأول - وهو الذى أفضل أستخدامه فى هذا الكتاب . ذلك أنه إذا افترضنا أن شروط اعتبار أصل ما مخزوناً قد توافرت فى بضاعة تم شرائها فإنه ليس بالضرورة أن تثبت كبضائع للبيع الا إذا توافرت فيها شروطاً أخرى.

٤ - ١ معيار IAS ٢ ، المحاسبة المصرية ٢

٤-١ - ١ معيار IAS ٢

يبين معيار IAS المخزون رقم ٢ في مسألة إثبات عناصر المخزون :

«يتم إثبات تكلفة المخزون كمصروف فى الفترة التى يتم فيها إثبات الإيراد المرتبط بها

The cost of inventory is recognised as an expense in the period in which the related revenue is recognised".[٣٠]

ويعنى ذلك أنه لايتم إثبات تكلفة المخزون ضمن تكلفة المبيعات فى القوائم المالية المختصة إلا إذا أثبت الإيراد المتعلق بتلك التكلفة بهذه القوائم (أى عند البيع) وهو الأمر المتعارف عليه ويتفق ومبدأ المقابلة.

٤-١ - ٢ معيار المخزون ٢ (معايير محاسبة مصرية)

وقد تطلب معيار المحاسبة المصرية المخزون رقم ٢ نفس هذا الطلب للإعتراف بالمخزون :

«تحمل القيمة الدفترية للمخزون المباع كمصروف فى الفترة التى تحقق فيها الإيراد الناتج عن البيع» [٣١] .

ويلاحظ - وكما أشرنا واستكمالاً له - فى شأن استخدام مصطلحى التكلفة والمصروف أن المعيارين المذكورين يتناولان تحميل «التكلفة» كمصروف أى يربطان بين المصطلحين .

مثال :

ظهر فى دفاتر منشأة «تامر لتجارة السيارات» فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ عدد ٥ سيارات لم يتم بيعها قيمتها الدفترية بالتكلفة ٢١٥ ألف جنيه : عدد (٣) سيارات «أونو» الإيطالية بمبلغ ٤٥ ألف جنية للسيارة ، (عدد ٢) سيارة «لانوس» اليابانية بمبلغ ٤٠ ألف جنيه للسيارة وسعر البيع المقرر يزيد بمقدار ٣٠٪ عن التكلفة وقد باعت المنشأة نقداً فى ٢٠٠٢/٧/٣ سيارة لانوس . ويفترض أن الإيراد قد تحققت شروطه وتم إثباته وأن المنشأة تتبع أسلوب الجرد الدفترى المستمر .

فإنه يقترح أن تتم المعالجة المحاسبية لإثبات تكلفة السيارة المباعة كمصروف تطبقاً لمعايير المحاسبة وللقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ كما يأتى :

٤٠٠٠٠ من حـ/مشتريات بضائع بغرض البيع (حـ/٣٤)

٤٠٠٠٠إلى حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع (حـ/١٦٤) فى ٢٠٠٢/٧/٣ .

إيضاحات

أ- طبقاً لمبدأ المقابلة فإنه يمكن إثبات تكلفة السيارة «لانوس» على حساب المشتريات بغرض البيع وذلك على أساس أن الإيرادات التى تقابل مبلغ تكلفة هذه السيارة وفقاً للمثال قد أثبتت بالفعل بالدفاتر .

ب- انخفضت قيمة المخزون من البضائع المشتراه بغرض البيع بقيمة السيارة المباعة وعلى أساس فقط أن المنشأة تتبع أسلوب الجرد الدفترى المستمر حيث يوسط حـ/المخزون فى عمليات التوريد والصرف (الشراء والبيع) فالمفروض - وكما سيجئ - أن حـ/المخزون أساسى فى إتباع هذا الأسلوب لإثبات أرصدة أول وأخر المدة والوارد أثناء السنة من هذا المخزون .

أما الأسلوب البديل الذى يمكن تطبيقاً للقرار ٢٠٤ العمل به فهو أسلوب الجرد الدفترى الدورى وتختلف فيه طريق إثبات حركة المخزون وأرصدته عن أسلوب الجرد الدفترى المستمر .

جـ- لم تتم معالجة الإيرادات أو الربح على السيارة لإننا نتناول الجزئية الخاصة بالتكلفة فقط أما الإيرادات فسيتم معالجتها فى فصل لاحق .

د- إذا إفترض فى المثال أن منشأة تامر باعت سيارة «أونو» بموجب عقد بيع مؤقت (لم يسجل بعد) ولم يدفع المشترى بعد كامل قيمتها بل دفع فقط ١٠٪ من ثمنها ولم يقدم ضمانات لباقى الثمن . ولم يتسلم السيارة فإنه فى هذه الحالة لاتثبت أية مبالغ على حـ/٣٤ لأن الإيرادات عن هذه السيارة - المباعة بعقد - لم تتحقق بعد وعملية البيع لم تتم بالصورة الواجبة ولأن هناك شك كبير فى إتمام الصفقة .

٤-٢ عدم تأثر حساب المخزون إلا عند تحقق شروط البيع

تبين المعالجة المحاسبية فى المثال السابق أنه عندما تم البيع وخرجت السيارة من المخازن أثبتت القيمة (تكلفة السيارة) على حساب المشتريات (حـ/٣٤) ، وتخفيضاً من حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع (حـ/١٦٤) فإذا لم تتحقق شروط البيع (كما جاء فى د فى الإيضاحات السابقة) فإن المبلغ الذى تسلمته منشأة تامر يثبت على الحسابات المدينة والدائنة تطبيقاً لمفهوم المقابلة وهو مابينه أيضاً معيار الايراد (معايير محاسبة مصرية) .

فإذا كان المشترى قد دفع ٤٠٠٠جنيه بشيك . فإنه - وفقاً للحسابات بالدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ - يتم إثباتها كما يلى :

٤٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بالبنوك (حـ/١٩٣) .

٤٠٠٠ إلى حـ/حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩)

إيضاحان

أ- الحساب المدين هو حساب نقدية بالبنوك لأن القيمة أضيفت بالفعل لحساب البنك المختص (كما أن المشترى ليس مديناً لكى يثبت على حـ / ١٧٧ كما قد يقترح البعض بل هو دائن) .

ب- السيارة محل البيع مازالت ضمن مخزون البضائع المشتراة بغرض البيع .(لدى البائع - منشأة تامر) وعندما تتحقق شروط عملية البيع تتم المعالجة المحاسبية المتعارف عليها .

٥- الإنتاج المخزون يثبت أولاً بالتكلفة

٥-١ تكلفتا الشراء والإنتاج

قبل أن ينتهي الإنتاج الصناعي - في منشأة صناعية - بنهاية مرحلته الصناعية الأخيرة ليصبح إنتاجاً تاماً ، يكون قد مر بحالتين رئيسيتين : إنتاج غير تام وقبلها كان مواد خام . ويتفق المحاسبون على أن إظهار الإنتاج (تام وغير تام) والمواد الخام المشتراه بالدفاتر والقوائم يتم أولاً بالتكلفة التي هي ثمن الشراء المدفوع price p.id (أي الذي تحملته المنشأة المشترية مضافاً إليه التكاليف الأخرى المرتبطة بالشراء) .

وقد يقال أن إهلاك الأصول الثابتة لايمثل ثمناً مدفوعاً ، فإنه لم تدفع أي مبالغ من هذا الإهلاك . ولكن الحقيقة المتعارف عليها أن ثمن الأصل محل الإهلاك - ولنفترض أنه آلة إنتاجية - قد دفعته المنشأة المشترية بالفعل ومايتم حسابه كإهلاك هو «تقسيط» (قسط) لهذا الثمن المدفوع وتحصل المنشأة (المشترية) على منفعة تقابل هذا الإهلاك إلى حين ينتهي العمر المفيد للأصل .

٥-١-١ المعيار الأمريكي ٤٣

يبين المعيار الأمريكي ٤٣ (ARB 43) - الشهير - المقصود بتكلفة المخزون (أيا كانت حالته : خامات/إنتاج غير تام/إنتاج تام .. وحالته أيضاً أنه جديد) :

«الأساس الأولي للمحاسبة علي المخزون هو التكلفة ، والتي تم تعريفها ، بصفة عامة ، على أنها الثمن المدفوع أو المقابل الذي يعطى للحصول على أصل . والتكلفة عندما تستعمل في المخزون،تعني كمبدأ مبلغ المصروفات أو مبلغ الأعباء القابل للتحميل والذي يحدث - مباشرة أو بشكل غير مباشر - لجلب بضاعة ما إلى حالتها الراهنة وموقعها الحالي .

The primary basis of accounting for inventories is cost, which has been defined generally as the price paid or consideration given to acquire an asset .As applied to inventories, cost means in principle the sum of the applicable expenditures and charges directly or indirectly incurred in bringing an article to its existing condition and location".[٣٢]

فالتكلفة ، وفقاً لهذا المعيار ، إذاً هى أساس المحاسبة على المخزون كمطلب أولى وهى الثمن المدفوع للحصول على أصل ما كما أنها المصروفات أو الأعباء التى تؤدى إلى «جلب المخزون إلى موقعه الحالى بحالته الراهنة» (أو كما جاء فى المعيار الأمريكى - إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى) .

ويلاحظ أن مصطلح الثمن المدفوع» يعود بنا إلى ويؤكد على ما أشرنا إليه فى فصل ٢ عن الاتجاهات المحاسبية الحديثة التى تنظر إلى أنشطة المنشأة - بل تحولها (نظرياً وتقديرياً) إلى - تدفقات نقدية للداخل (مقبوضات نقدية) وللخارج (مدفوعات نقدية للحصول على الأصول) . والمقولة بإننا ينبغى أن نأخذ فى حساباتنا فقط المستحق (على المنشأة أو لها) أصبحت تنبنى على تحديد دقيق (وليس مجرد تقدير بسيط) لمعدل المحصل أو المدفوع النقدى المستقبلى لهذا المستحق . وبكلمات أخرى فإن مايستحق للمنشأة ، أو عليها ، تطلب أن يكون تقديره سليماً جداً حتى يعرف منه ماسيتم تحصيله نقداً ، وماسيتم دفعه نقداً ليس فقط من أجل معرفة الحالة النقدية (أى السيولة) للمنشأة، وإنما أساساً لتحديد دقيق لمجمل وصافى الربح(أو الخسارة) . ولم يصبح اتجاه البعض إثبات كل مبلغ للمنشأة كإيرادات ثم حساب مخصص للديون المشكوك فيها هو الإجراء الأمثل وإنما يتطلب الأمر إلى النظر بدقة للعملية النقدية (محصل ومدفوع نقداً) .

٥-١-٢ قانون شركات البريطانى والمعيار ٩

أورد قانون الشركات البريطانى لسنة ١٩٨٥ تفصيلات هامة عن المخزون ، وعرض ، وكما أشرنا ، المعيار البريطانى ٩ (SSAP 9)لقواعد نوعى الإنتاج المخزون قصير وطويل الأجل أو المتكرر فى مدة قصيرة (كمنتجات الألبان والجلود والبلاستيك...) أو فى مدة طويلة مثل أنشطة كمقاولات المبانى ، وصناعة البواخر والطائرات) أى تناولهما معاً .

ويحدد قانون الشركات ١٩٨٥ تكلفة المخزون في :

«سيتم تحديد سعر شراء المخزون بأن تضاف إلى سعر الشراء الفعلى المدفوع أية مصروفات تحدث من أجل الحيازة مضافاً إليها (التكاليف) الإضافية التى يمكن تخصيصها مباشرة أو بشكل غير مباشر عليه .

Purchase price of stocks shall be determined by adding to the actual purchase price paid any incidental expenses of acquisition, together with both directly attributable overcheads". [٣٢]

يلاحظ أن القانون ١٩٨٥ يركز أيضاً ، على سعر الشراء الفعلى «المدفوع» p.i d لكى يبين لنا وبوضوح أهمية التدفق النقدى للخارج (ومثله أيضاً بداءة التدفق النقدى للداخل) ، كما أن القانون لم يفرق كثيراً بين مصطلحى التكاليف والمصروفات . **علاوة على أن القواعد بالقانون بينت أن التكاليف الإضافية هنا هى التكاليف التى تضاف على سعر الشراء سواء أكان يمكن تخصيصها مباشرة عليه (كمصروفات نقل بضاعة بغرض البيع) أو بشكل غير مباشر (كما فى مصروفات نقل أنواع مختلفة من البضاعة ضمنها الخامات التى تستخدم فى أنواع متعددة من المنتجات وليس منتجاً واحداً) .**

ومفهوم التكاليف الإضافية هنا هو الذى استخدمه «جسلباى» . وهو قد يعنى ، وفقاً لها المعيار ، أى تكاليف مضافة إلى ثمن الشراء ، وهو مفهوم أخر لمصطلح التكاليف الإضافية ولكن تم تناوله هنا على أنه ضمن تكافة مباشرة .

ويحدد المعيار ٩ (SSAP 9) تكلفة المخزون :

«تكلفة (المخزون هى تلك المصروفات التى تحدث فى ظل الظروف العادية للمنشأة لجلب المنتج أو الخدمة إلى موقعه (موقعها) الحالى وبحالته (حالتها) الراهنة.. وأن هذه التكاليف تشتمل على جميع تكاليف الإنتاج الإضافية المرتبطة بالمخزون ، رغم أن هذه التكاليف قد تستحق على أساس الزمن ...

ويجب أن تشمل هذه المصروفات (عن تكلفة المخزون) بالإضافة إلى تكلفة الشراء ، تكاليف التحويل طالما أنها تؤدى إلى (الجلب) للموقع وللحالة . وتشمل تكلفة الشراء سعر الشراء وأية تكاليف أخرى ممكن أن تخصص مباشرة (عليه) ، كما تشمل تكلفة التحويل التكاليف الإضافية الأخرى إن وجدت ... لجلب المنتج أو الخدمة إلى موقعه (موقعها) بحالته (بحالتها) .

.... Cost.. that expenditure which has been incurred in the normal course of

business in bringing the product or service to its present location and condition ... such costs will include all related production overheads, even though these may accrue on a time basis ... this expenditure should include, in addition to cost of purchase, such costs of conversion as are appropriate to that location and condition. Cost of purchase comprises purchase price and any other directly attributable costs, and cost of conversion include other overheads if any....to bringing the product or service to its present location and condition.". (٢٤)

إيضاحات :

ومن أهم ماجاء فى فقرات المعيار البريطانى ٩ (SSAP 9) المشار إليها مايلى:

أ- يتعامل المعيار البريطانى بشكل أكثر تحديداً من معايير أخرى مع المخزون فهو لايتناوله فقط كمنتج صناعى بل كخدمة أيضاً.

ب- وأنه - وكما فى معايير أخرى - لابد وأن يكون «الجلب» (جلب المخزون إلى موقعه وحالته) فى ظل النشاط العادى للمنشأة وليس جلباً فى ظروف غير طبيعية.

جـ- بين المعيار أن تكاليف الإنتاج الإضافية تدخل فى تكاليف التحويل ولم يشر للاجور والمصروفات المباشرة وقد يرجع ذلك إلى أن المفهوم أن تكاليف التحويل تتضمن نوعى التكاليف (مباشرة وغير مباشرة) .

د- ورغم أن تكاليف الإنتاج الإضافية ترتبط بزمن معين (مثلاً مرتب مشرف على عمال يعملون على إنتاج عدد مختلف من السلع) ولاترتبط عادة بمنتج معين (بعكس الخامات التى ترتبط بالإنتاج الصناعى) فإنه - وكمفهوم محاسبى عام متعارف عليه - ينبغى أن تحمل على تكاليف التحويل طالما أنها أدت إلى جلب المخزون إلى موقعه الحالى وحالته الراهنة .

هـ- التكاليف المضافة على سعر الشراء ، بين القانون أنها قد تكون مباشرة عليه أو غير مباشرة عليه فى حين أن المعيار ٩ ذكر فقط قابلية تلك التكاليف لأن تخصص مباشرة على سعر الشراء دون أن يذكر ماقد يخصص بشكل غير مباشر

عليه . والقانون أكثر وضوحاً لأن أى تكلفة ممكن (قابلة) تخصيصها -ttribut. ble.على سعر الشراء وتدخل فى تكلفة الشراء طالما تؤدى إلى «جلب المواد الخام إلى موقعها وحالتها ....» .

٥-١-٣ معيار IAS ٢

أشار المعيار IAS ٢ المخزون إلى نفس الشئ عن تكلفة المخزون وأنها تشتمل على كافة تكاليف الجلب :

«تشمل التكلفة جميع التكاليف لجلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى.

Cost includes all costs to bring the inventories to their present condition and location."(٣٥).

ويلاحظ أن المعيار IAS ٢ حين صدر ذكر العبارة الأخيرة معكوسة أى أن عبارة موقع المخزون تسبق عبارة حالة المخزون ولكن الوضع الآن أصبح يتفق والمعيار الأمريكى ٤٣ . والحقيقة أن حالة المخزون أهم من موقعه . ويلاحظ أيضاً أن المعيار IAS ٢ استخدم مصطلح present على أنه حالى بدلاً من مصطلح exist الذى استخدمه المعيار الأمريكى .

ومصطلح جميع التكاليف ll costs. يقصد به التكاليف المباشرة وغير المباشرة على المخزون (لجلبه إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى) .

٥-١-٤ القرار ٢٠٤

بين القرار ٢٠٤ أن تكاليف الإنتاج تتمثل فى «تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية من خامات ومواد ووقود .. إلخ» (٣٦) .

٥-١-٥ معيار المخزون (معايير محاسبية)

أما معيار المخزون ٢ (ضمن المعايير المحاسبية) فقد عرف تكلفة المخزون من المستلزمات السلعية ، وأيضاً تكاليف الإنتاج التام والبضائع المشتراه بغرض البيع:

«... تكلفة الشراء تتكون من ثمن الشراء + الضرائب والرسوم على المشتريات + تكلفة النقل والتخليص + أية تكاليف أخرى ترتبط مباشرة بالمشتريات .. وتكلفة التجهيز .. التى قد تتحملها المنشأة بالإضافة إلى تكلفة الشراء للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الحاضرة ويستبعد من الإجمالى الخصم التجارى + أية إستردادات لاحقة بما فى ذلك الإعانة الحكومية المتعلقة بتلك المشتريات .

... يتم تقويم المخزون من الإنتاج التام بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل ويقصد بالتكلفة إجمالى تكلفة الإنتاج + تكلفة التجهيز والإعداد وهى التكلفة التى تحملتها المنشأة بالإضافة إلى تكلفة الإنتاج للوصول بالمخزون من الإنتاج التام إلى موقعه وحالته الحاضرة ...» (٣٧) .

ويستكمل المعيار التعريف – وفقاً لما سيجئ – بأن تكاليف المخزون من الإنتاج التام تشمل تكاليف مباشرة وتكاليف صناعية إضافية مثل مواد غير مباشرة ..

وقد أطلق المعيار على تكاليف التحويل conversion – التى جاءت بالمعيار IAS ٢ – مسمى تكلفة تجهيز (كما تطلب بأن يتم تقييم الإنتاج التام فقط (دون باقى بنود المخزون : كالخامات والإنتاج غير التام بالتكلفة أو صافى القيمة البيعية أيهما أقل .

٥-١-٦ معيار المخزون (معايير محاسبة مصرية)

وقد اتبع معيار المحاسبة المصرية رقم٢ المخزون ذات المفهوم الذى جاء فى معيار IAS ٢ – وأيضاً فى معيار ٢ (المعايير المحاسبية) – حيث بين أنه :

«يجب أن تتضمن تكلفة المخزون كافة تكاليف الشراء وتكاليف التشكيل والتكاليف الأخرى التى تتحملها المنشأة للوصول بالمخزون إلى موقعه وحالته الراهنة... وتكاليف الشراء تتضمن ثمن الشراء والجمارك ... والضرائب والرسوم الأخرى.. وتكاليف النقل والمناولة والتكاليف الأخرى المتعلقة مباشرة باقتناء المنتجات التامة أو المواد الخام أو الخدمات ... وفروق العملة ... وتنحصر فروق العملة ... فيما ينتج عن تخفيض حاد فى العملة فى الظروف التى لايمكن فيها تغطية هذا

التخفيض بطريقة عملية والتى تؤثر على الإلتزامات غير الممكن تسويتها وأيضاً تلك التى تنتج عن اقتناء حديث لبنود المخزون (٣٨) .

٥-٢ فوائد الاقتراض قد تشملها تكلفة المخزون

أشار المعيار IAS ٢ – وأيضاً المعيار ٢ (معايير محاسبة مصرية) – بأنه فى أحوال معينة وتطبيقاً لمعيار عقود الإنشاءات (عقود البناء والتشييد) يمكن أن تضاف فوائد الإقتراض من أجل إنشاء أو إنتاج أنواع من المخزون إلى تكلفة هذا المخزون الجارى إنشائه (ولنا عودة لتلك النقطة) .

٥-٣ جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى

وضع المعيار الأمريكى هذا المصطلح لكى يقيس به النفقة التى تنفقها (أو تتحملها) المنشأة ، فإذا أدت تلك النفقة إلى «جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى» فإنها تعتبر من تكلفة هذا المخزون (والعكس صحيح) . فمثلاً أجر عامل فى مصنع لتصنيع منتجات البلاستيك على إحدى آلات إنتاج هذه المنتجات يترتب على عملة هذا (وهو أجر مباشر) أن تتحول الخامات إلى إنتاج غير تام ثم إنتاج تام (يبـــاع هذا أجر أدى إلى جلب المخزون) . أما مرتب مدير إدارة الحاسب الآلى فى منشأة ما فهو لم يؤد إلى هذا «الجلب» .

والتكاليف التى تؤدى إلى هذا الجلب هى : أ- تكاليف مباشرة . ب- تكاليف غير مباشرة على المنتج .

والحالة الراهنة للمخزون قد تعنى الحالة التى عليها المخزون (أى نوعه) : خامة/إنتاج غير تام/أو إنتاج تام وقد تعنى كذلك حالته الفنية (جديد/صالح للتشغيل أو للهدف منه) .

أما موقعه الحالى فقد يعنى المكان المُحتفظ به held الأصل وليس بالضرورة أن يكون هذا المكان هو مخزن المنشأة . فمثلاً خامة ما قد تحتفظ بها المنشأة داخل أقسام العمليات الصناعية فى إنتظار أن تدخل فى العمليات الصناعية مثل «بكرة» ورق طبع صحف فى منشأة تطبع الصحف قد يحتفظ بها أحياناً بجوار ماكينات

الطبع (كما قد يحتفظ بها مشونه فى المخازن المختصة) . وكذلك الإنتاج غير التام – فى منشأة صناعية – قد يحتفظ به عادة فى داخل أقسام الإنتاج الصناعى مثل سيارة الركوب – فى منشأة لتصنيع سيارات الركوب – التى ينقصها دهانات وتجربه فهذه السيارة لن يحتفظ بها فى مخازن تلك المنشأة إلا عندما تصبح سيارة تامة جاهزة للبيع «بحالتها» هذه «التامة والجديدة» .

وبمفهوم المخالفة فإن كل نفقة لاتؤدى مباشرة (أو بشكل غير مباشر) إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى لاتعتبر من تكلفة المخزون مثل مرتب مدير الحاسب الآلى وأجر الفنى المختص بتشغيل معدات إطفاء الحريق للمنشأة الصناعية (وليس للمصنع بالذات) يعتبر بطبيعته مصروفات إدارية – وليس تكلفة صناعية غير مباشرة لاترتبط مباشرة أو غير مباشرة بجلب المخزون «إلى حالته وموقعه...» ومع هذا يمكن أن تكون هناك وجهة نظر تقول أنه لاغنى عن الإنتاج الصناعى عن هذا العامل الفنى ، لأنه إذا حدث حريق بالمنشأة ، وقد يصيب أيضاً مصانعها الإنتاجية ، فإن وجود هذا الرجل الفنى يصبح أمراً حتمياً is . must للإنتاج الصناعى الذى قد لاتقوم له قائمة بدون هذا الفنى المتخصص وبالتالى قد يساهم بشكل ما فى عملية «الجلب» .

وبصفة عامة فإن كثيراً من النفقات الإدارية أو العمومية يمكن أن تتصف بشكل أو بأخر بأنها تؤدى – ولو بطريق بعيد – إلى جلب المخزون «إلى حالته وموقعه..» . غير أن المقصود هو أن يكون الربط (بين النفقة وتكلفة المخزون) ربط معقول ومقبول وإلا أصبحت كل نفقة تنفقها المنشأة ضمن تكلفة المخزون .

وعلى هذا فإن بنود التكلفة التى تصلح لأن تشترك فى هذا الجلب هى البنود التى ترتبط «مباشرة» بجلب المخزون (إنتاج تام/غير تام/خامات) إلى حالته ... أما تلك التى ترتبط بشكل بعيد وعام مثل «العامل الفنى» المشار إليه فإن أجره قد لايرتبط مباشرة بجلب المخزون ... فى حين أن إهلاك المولد الكهربائى لمصنع ينتج نوع واحد من السلع (فى منشأة صناعية) يرتبط وإلى حد كبير ، مباشرة بهذا الجلب. وتطبيق مصطلح جلب المخزون (أو البنود) «إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى» فى

منشأة تجارية مثل محل «سوبر ماركت» ممكن أن يشمل مصروفات جلب البضائع المشتراه بغرض بيعها إلى «الأرفف» المخصصة لها لعرضها فى المحل وقد يشمل «الموقع الحالى» أيضاً مصروفات جلب بعض أنواع من المأكولات القابلة عند تعرضها المستمر لحرارة الجو ، إلى أماكن مثلجة عميقة «ديب فريزر» .

٥-٤ بنود ليست من تكلفة الإنتاج المخزون

٥-٤-١ النفقات غير الطبيعية

من المفهوم ، تطبيقاً لما تقدم وبأن مايؤدى إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى يعتبر من تكلفته ، أن النفقات الطبيعية (العادية) على هذا الجلب هى التى تعتبر تكلفة وأن النفقات غير الطبيعية (غير العادية) تعتبر مصروفات عامة ولاتحمل على المخزون . والمقصود بالنفقة الطبيعية تلك التى ترتبط بالمعدل الطبيعى المتعارف عليه (مثل معدل المخلفات من ورق طبع الصحف والذى يحسب معياريا على أساس نوعية هذا الورق – طبقاً لما أشرنا إليه بهذا الكتاب) .

وفى هذا فإن المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) الذى يتناول – ضمن مايتناوله – تسعير المخزون وضع القاعد المحاسبية فى هذا الصدد بشكل جميل :

«... البنود مثل مصروفات الطاقة (الأصول) العاطلة ، التلف الزائد (المفرط) ، وتكاليف إعادة المناولة قد تكون غير طبيعية إلى درجة تتطلب معها أن تعالج كمصروفات على الفترة الجارية بدلاً من إعتبارها جزء من تكلفة المخزون .

... items such as idle facility expense, excessive spoilage...and rehandling costs may be so abnormal as to require treatment as current period charges rather than as a portion of the inventory cost.". [٣٩]

كما أشار المعيار IAS ٢ ، المخزون إلى نفس الشئ ، وأنه يستعبد من تكلفة المخزون :

«المواد التالفة غير العادية والأجور غير العادية ...» [٤٠] .

وأشار القرار ٢٠٤ إلى العجز الطبيعى وغير الطبيعى وأيضاً أشار إلى الزيادة الطبيعية وغير الطبيعية وتطلب بالنسبة لها جميعاً معالجة معينة (كما سيجئ) .

أما معيار المخزون (ضمن المعايير المحاسبية) فقد استبعد هو الأخر من تكلفة المخزون :

«قيمة التلف أو الضياع غير العادى سواء فيما يتعلق بالمواد أو العمل أو عناصر التكاليف الأخرى حيث أنها لاترتبط بالإنتاج وبوضع المخزون من الإنتاج التام فى موقعه وحالته الحاضرة .

وفى حالة الاستغناء عن جانب من المستلزمات السلعية نتيجة تلفها أو عدم صلاحيتها أو تقادمها .. وقيمتها .. على أساس التكلفة التاريخية تفوق قيمتها السوقية . التخلص من هذه المستلزمات بالبيع وتحميل حسابات نتيجة الفترة بالخسارة..»(٤١).

وقد تناول معيار المحاسبة المصرية رقم٢ المخزون نفس الشئ .. وبين أن من أمثلة التكاليف التى لاتحمل على المخزون وتعتبر مصروفات فى الفترة التى تخصها:

«أ- الفاقد غير الطبيعى ..» (٤٢).

٥-٤ -٢ خصومات أخرى

يستبعد كذلك من تكلفة المخزون - وكما جاء فى معيار IAS ٢ وفى معيار المحاسبة المصرية رقم٢ - فى ذات فقرة كل معيار والسابق الإشارة إليها .

أ- تكاليف التخزين طالما لاتؤدى إلى الجلب .

ب- تكاليف البيع .

والمقصود من تكاليف التخزين التى لاتؤدى إلى «الجلب» التكاليف غير الضرورية لعملية الإنتاج مثل رسوم أرضية الجمارك لترك البضاعة أو الخامات المستوردة فترات أكثر من المعدل المعتاد بعد وصولها الميناء البحرى (أو الجوى) . أما تكاليف التخزين فهى تكاليف تخزين هذه البضاعة فترة مقبولة حتى يتم الإفراج عنها فهى تكلفة حينئذ ممكن أن تؤدى إلى الجلب أما تكاليف البيع فهى وكوضع طبيعى لم تؤدِ إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى بل أنها بالنسبة للمخزون من الإنتاج التام تعمل على الوضع العكسى أى خروجه من المنشأة إلى يد المشترى - وليس جلبه للمخازن - فهذه التكاليف ، وكما هو معلوم وواضح من اسمها ، تعمل على بيع هذا الإنتاج التام المخزون . ومع هذا فيلاحظ أن بعض أنواع من التكاليف التسويقية قد تدخل - وفقاً للمعيار البريطانى فى تكلفة المخزون (كما سيجئ) .

جـ- المصروفات الإدارية غير المباشرة طالما لاتؤدى إلى الجلب. والمقصود بها تلك المصروفات غير المباشرة التى لاتساهم فى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى مثل أجور عمال النظافة وإهلاك المبانى العامة والتبرعات وما إلى ذلك . إذاً فالصبغة الأساسية لهذه المصروفات الإدارية غير المباشرة أنها لاتؤدى إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى .

٥-٥ أهم معادلات لتكاليف المخزون وملخصاً لعناصره

٥ - ٥ - ١ المعادلة الرئيسية وعناصرها

يمكن أن نبين المعادلة الرئيسية لتكلفة المخزون فيما يلى :

* تكلفة المخزون = تكلفة الشراء + تكاليف التحويل (متضمنة التكاليف غير المباشرة) .

* تكلفة الشراء = ثمن الشراء + التكاليف المضافة إليه (قد يطلق عليها تكاليف إضافية رغم أنها ضمن تكلفة الشراء المباشرة على المنتج) التى أدت إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى .

* تكلفة التحويل = تكاليف إنتاج مباشرة + تكاليف غير مباشرة اضافية (أدت إلى الجلب ...) .

والمتفق عليه أن أساس معادلة تكاليف المخزون تضمينها كل نفقة غير مباشرة (ومباشرة) تؤدى إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى .

ويبين الجدول التالى أهم العناصر الرئيسية لتكلفة المخزون ، وفقاً لما جاء فى المعايير المصرية والأجنبية السابق الإشارة إليها .

جدول رقم ١٢ أهم العناصر الرئيسية لتكلفة الانتاج المخزون (وفقاً للمعايير المصرية والأجنبية)(*)

		قرار ٢٠٤ معيار المخزون	معايير محاسبية	معايير محاسبية مصرية	معايير IAS	المجمع العربى	معايير أمريكية	معايير بريطانية
* تكلفة المخزون:								
* تكلفة مباشرة : خامات ومواد وأجور . ت مباشرة أخرى	تكلفة إنتاج	√	√	√	√	√	√	√
* تكلفة إنتاج غير مباشرة مواد/أجور/ت غير مباشرة أخرى. (تؤدى إلى الجلب)		√	√	√	√	√	√	√
* فوائد قروض (فى أحوال معينة)		√	√	√	√	√	√	√
* يستبعد بنود تحمل على الفترة: * التلف (الفاقد) غير الطبيعى	تكلفة محملة على الفترة	√	√	√	√	√	√	√
* تكاليف التخزين (التى لاتؤدى للجلب) .		?	?	√	√	√	√	?
* تكاليف البيع (لاتؤدى للجلب).		\\	√	√	√	√	√	√ (قد لاتستبعد فى أحوال معينة)
* م. غير مباشرة (لاتؤدى إلى الجلب...)			√	√	√	√	√	√

(*) ت = تكلفة/√ = متطلبات المعيار أو القرار/? = غير واضح بصفة محددة / \\ = معالجة أخرى .

٥-٥-٢ تكلفة المبيعات

تمثل تكاليف الإنتاج التام المخزون أخر المدة مالم يبع من هذا الإنتاج التام وبالتالى فإن هذا الرصيد يرحل - فى قائمة المركز المالى (الميزانية) - إلى السنة التالية فإن تم بيعه فيها فتقابل تكلفته الإيرادات منه (وفقاً لمبدأ المقابلة - فصل ٢).

تكلفة المبيعات = تكاليف الإنتاج التام أثناء السنة ± (الفرق بين رصيدى أول وأخر المدة من الإنتاج وغير التام والخامات) .

تكلفة المستخدم من الخامات = تكاليف الخامات المشتراه ± (رصيد أول وأخر المدة من الخامات) .

وتكلفة المستخدم من الإنتاج غير التام = تكاليف الإنتاج غير التام أثناء السنة ± (رصيدى أول وأخر المدة من الإنتاج غير التام) .

وقد أطلق ، وكما أشرنا ، القرار ٢٠٤ على تكلفة المبيعات تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (وتكلفة إيراد النشاط) على أساس أن تكلفة «إنتاج» الوحدات المباعة هى تكلفة ماتم إنتاجه وبيعه - أى تكلفة المبيعات - والتى تقابل الإيرادات من هذا البيع (عادة فى المنشآت الصناعية وممكن الخدمية) وأن تكلفة «شراء» الوحدات المباعة تقابل الإيرادات مما تم شرائه وبيعه من تلك الوحدات (المشتراه بغرض بيعها عادة فى المنشآت التجارية) .

قائمة الدخل عن السنة المالية ... (أ)

* تكلفة المبيعات (تكلفة إنتاج أو شراء وحدات مباعة)	* الإيرادات من هذه الوحدات (المحسوب تكلفتها)
* ربح	* خسارة
××	××

قائمة الدخل عن السنة المالية ... (ب)

* رصيد أول المدة(١)	* إيرادات المبيـعـات (النشاط)
* تكاليف الإنتاج أثناء السنة(٢)	* رصيد أخر المدة(٣)
* ربح	* خسارة
	××

تظهر قائمتا الدخل أ ، ب (وقد وضعتا فى شكل حساب حرف T لكى يكون العرض أكثر وضوحاً) مجمل الربح أو الخسارة . وتبين القائمة أ الإطار العام للمقابلة بين الإيرادات والتكاليف وتبين القائمة ب تفصيلات تكلفة المبيعات باستخدام طريقة المخزون الدفترى (أى طريقة الجرد الدفترى المستمر للمخزون وفقاً للقرار ٢٠٤) ويمكن عرض هذه العلاقات فى المعادلتين التاليتين .

* الإيرادات + رصيد أخر المدة (٣) = تكاليف الإنتاج أثناء السنة (٢)+ رصيد أول المدة (١) .
* الإيرادات ورصيد أخر المدة + الخسارة = تكاليف الإنتاج أثناء السنة + رصيد أول المدة (١) .

وتمثل الأرقام ١ ، ٢ ، ٣ فى المعادلتين : عناصر تكلفة المبيعات .

ويلاحظ أن مصطلح الإنتاج هو مصطلح عام هنا (إنتاج صناعى وزراعى .. أو خدمى) ولكن إذا قلنا خامات فالمقصود عادة إنتاج صناعى – أما مصطلح مواد فإنه يستخدم أيضاً فى النشاط الخدمى .

٥-٥-٣ مفهوم ميكانيكية الانتاج وتكلفته

من المتفق عليه أن الإنفاق الصناعى فى منشأة صناعية تنتج سلعة معينة يشمل ، وكما أشرنا ، حالات ثلاثة رئيسية لتطور السلعة : خامة ثم وهى إنتاج غير تام ثم إنتاج تام . ومن الطبيعى أن تنتهى سنة مالية ما وتظهر فى القوائم المالية لمنشأة تنتج أدوات منزلية هذه البنود كأرصدة باقية (وممكن استخدامات أن استخدمت جميعها) . إذاً فإن تكاليف إنتاج الأدوات المنزلية تشمل ماتم صرفه أو تحمليه على الإنتاج الصناعى من خامات لهذه الأدوات وأجور عمال وغيره ثم تنتهى

السنة المالية وتظهر أثار هذا الأنفاق فى صورة إنتاج تم بالفعل وإنتاج لم يتم بعد (وخامات لم تستخدم) .

حـ/ الدخل عن سنة ......

أ-رصيد أول المدة	بيع ش
م ـــ تام	
غ ـــ غير تام	
ت ـــ تكاليف إنتاج	خ- رصيد أخر المدة
م ـــ تام	م ـــ تام
غ ـــ غير تام	غ ـــ غير تام

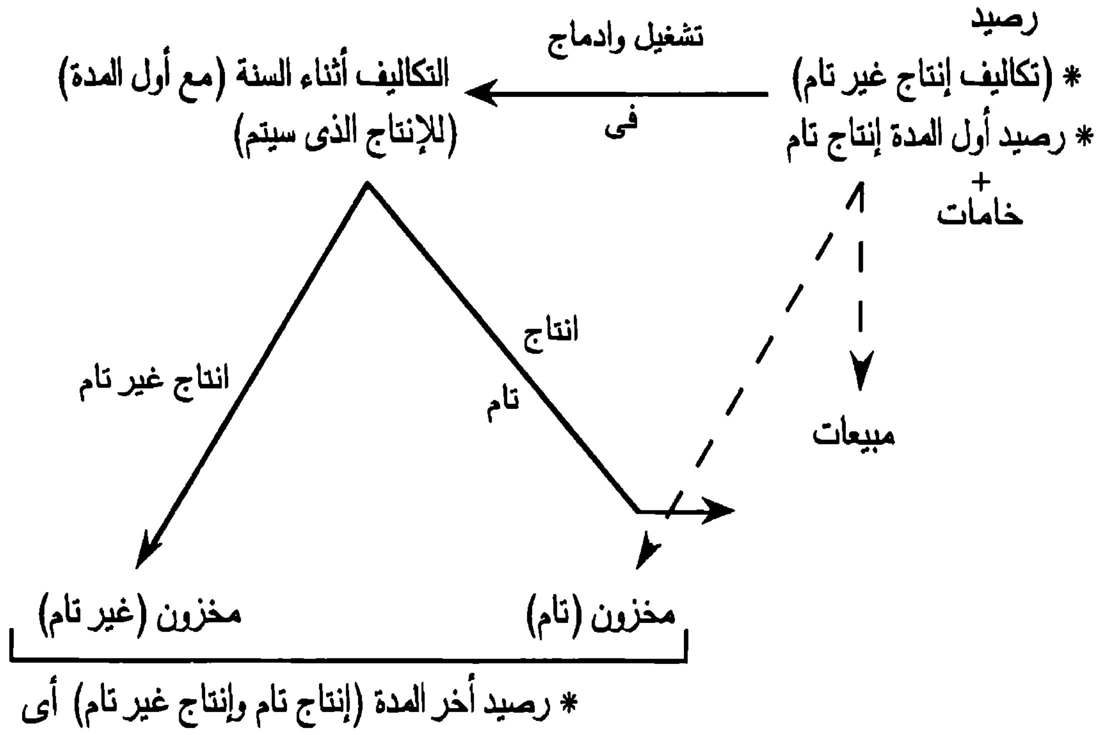
(الأقواس تجمع البنود من أ إلى ت ← جـ)

ومن المفهوم أن التكاليف المحملة على الإنتاج عن السنة المالية = جـ ناقص خ. وبكلمات أخرى فإن التكاليف المحملة على الإنتاج التام (م) والإنتاج غير التام (غ) خلال السنة وظهرت ضمن ت يمكن أن يتم حسابها كما يلى : أ + ت - خ (أى حـ - خ) .

فالباقى ولم يستكمل إنتاجه بعد (ضمن رصيد أخر المدة) يتم إستنزاله من مجموع رصيدى الإنتاج غير المستكمل فى أول المدة (أ) وأيضاً فى ت التكاليف التى صرفت عليه أثناء السنة (غ) (وتشمل ت أيضاً التكاليف التى صرفت «أى حملت» على الإنتاج التام م) . والواقع أن لكل نوعية من المخزون وكما أشرنا (خامات/ غير تام/ الانتاج تام) معادلة مستقلة .

وبكلمات أخرى فإن القاعدة المتعارف عليها تتلخص فى أن رصيد أول المدة من الإنتاج غير التام أضيفت إليه التكاليف أثناء السنة لاستكماله حتى يصبح تاماً بمعنى أنه حدثت إضافة على رصيد أول المدة من الإنتاج غير التام وكون هذين الجزئين الإنتاج التام . أما رصيد أول المدة من الإنتاج التام فتحول إما للبيع (ش) أو للمخزون أخر المدة وهو مالم يبع (م) ضمن خ . وعلى هذا فإن من التكاليف فى رصيد أول المدة للإنتاج غير التام تكون الإنتاج التام بيع جزء منه وبقى جزء منه كمخزون إنتاج تام أخر المدة . كما أن جزء من تلك التكاليف (أول وأثناء السنة) لم يتحول إلى إنتاج تام وبقى كمخزون إنتاج غير تام أخر المدة (شكل ٩) .

شكل رقم (٩)
التكاليف أول وأثناء السنة
وصولاً للإنتاج التام وغير التام



* رصيد أخر المدة (إنتاج تام وإنتاج غير تام) أى

* مالم يبع من الإنتاج التام .

* وما سيستكمل من الإنتاج غير التام

مثال :

بلغت تكاليف الإنتاج – فى منشأة شاهيناز لتصنيع أجهزة «البوتاجاز» (للطهو) – عن السنة المالية ٢٠٠٠/٢٠٠١ ، مليون جنيه وقد تم إنتاج عدد ٢٠٠٠ جهاز بوتاجاز من نوع واحد جاهز للبيع ، بيع منها بالفعل ١٨٠٠ جهازاً بسعر ١٠٠٠ جنيه للجهاز . وقد بلغ رصيد أجهزة البوتاجاز التامة أول المدة ١٠٠ وحدة تكلفة الجهاز ٤٧٠ جنيه وبلغ رصيد أخر المدة من هذا الإنتاج التام ٣٠٠ وحدة تكلفتها ١٤٥٢٩٠

جنيها ، ورصيد أخر المدة من أجهزة «البوتاجاز» غير التامة ١٠٠ جهاز غير تام تكلفتها ٣٠٠٠٠ جنيه (وقد مرت هذه الأجهزة غير التامة على بعض المراحل الصناعية ويبقى لها مراحل أخرى) .

ويمكن عرض قائمة الدخل المقترحة التالية على افتراض أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدفترى المستمر فى قرار ٢٠٤ .

قائمة الدخل ٢٠٠٠/٢٠٠١ بالألف جنيه

الوحدات التامة وغير التامة			الوحدات التامة وغير التامة
١٠٠ وحدة تامة	٤٧ أول المدة	١٨٠٠ إيرادات ...	١٨٠٠
٢١٠٠ وحدة (تامة وغير تامة)	١٠٠٠ تكاليف إنتاج		
		١٧٥,٢٩ رصيد أخر المدة	
		١٤٥,٢٩ إنتاج تام	٣٠٠
	٩٢٨,٢٩ مجمل ربح		١٠٠
		٣٠ غير تام	
٢٢٠٠	١٩٧٥,٢٩	١٩٧٥,٢٩	٢٢٠٠ وحدة تامة وغير تامة

إيضاحات :

أ- تشتمل تكاليف الإنتاج (البالغة مليون جنيه) على تكاليف الإنتاج التام وأيضاً تكاليف الإنتاج غير التام . والمفروض أن حسابات التكاليف تبين تكلفة كل بند منهما على حدة (تكلفة أجهزة تامة وتكلفة أجهزة غير تامة) . ويبين المثال أن تكلفة الأجهزة غير التامة ٣٠ ألف جنيه (مع مراعاة أن تكلفة هذه الأجهزة غير التامة تحسب على أساس تكلفة العمليات الصناعية التى تمت على كل جهاز على حدة . ووفقاً للمثال فإن الأجهزة غير التامة باقى لها بعض المراحل) ،ممكن إعادة تقييمها.

ب- يحسب المستخدم (المحمل) كتكلفة ضمن تكلفة المبيعات على أساس المعادلة المتعارف عليها وهى أن رصيد أول المدة من إنتاج تام + إنتاج أثناء السنة ناقصا الباقى من الانتاج التام وغير التام اخر المدة وكل هذا محسوباً بالقيمة .

جـ- ضبط كميات أجهزة البوتاجاز المنتجة والمباعة والباقية وأيضاً غير التامة، كما يلى :

* **التامة**

١٠٠ جهاز رصيد أول المدة + ٢٠٠٠ جهاز منتجة = ١٨٠٠ مباعة + ٣٠٠ وحدة باقية .

* **التامة وغير التامة :**

١٠٠ وحدة تامة + ٢١٠٠ وحدة تامة وغير تامة = ١٨٠٠ وحدة تامة مباعة

+ ٣٠٠ وحدة تامة باقية أخر المدة + ١٠٠ وحدة غير تامة باقية أخر المدة

وأضيف للوحدات التامة(٢٠٠٠وحدة) ١٠٠ وحدة لم تتم بعد ليصبح إجمالى التام وغير التام. عن السنة ٢١٠٠ وحده(مع ملاحظة أن الجمع هنا فرضى لأن التام يجمع وحدة منفصلاً ونفس الشيء لغير التام)

د - يفترض المثال عدم وجود رصيد أول المدة من أجهزة «البوتاجاز» غير التامة للتركيز على نوعية واحدة من الإنتاج وهى الإنتاج التام من «البوتاجازات» (وتتم معالجة الإنتاج غير التام بنفس الطريقة ولكنه ادراج فى ذات المعادل) وتم إظهار الكميات بجوار قائمة الدخل (التى أعدت فى شكل حـ/ T) حتى يتسم العرض بالسهولة .

٥-٥-٤ تحديد القيم والكميات المستخدمة

هناك أكثر من طريقة لحساب القيم والكميات المستخدمة فى الانتاج (أو التشغيل) . وفى هذا فإن المعادلة المتعارف عليها (والمشار إليها أعلاه) تستخدم ليس فقط لحساب تكلفة المبيعات بل أيضاً القيم والكميات المستخدمة فى الإنتاج الصناعى (أو فى التشغيل) أى لحساب كل عنصر من عناصر المعادلة طالما أن المجهول من تلك العناصر عنصر واحد فقط .

مثال :

بلغت - فى منشأة صناعية ما - قيمة الخامات أول المدة فى ٢٠٠٠/٧/١ ، ١٠٠ ألف جنيه (١٠٠٠وحدة × ١٠٠ جنيه للوحدة) وبلغت قيمة مشتريات الخامات أثناء السنة المالية ٢٠٠١/٢٠٠٠ ، ١,٥ مليون جنيه (١٠٠٠٠ وحدة × ١٥٠ جنيه للوحدة) وبلغت قيمة الخامات أخر المدة ٢٠٠١/٦/٣٠ ، ٣٠٠ ألف جنيه (٢٠٠٠ وحدة × ١٥٠جنيه - التسعير على أساس فيفو FIFO) ، وبافتراض أن

المنشأة تتبع طريقة المخزون الفعلى (أى الدورى وفقا للقرار ٢٠٤) : فإنه :

قيمة المواد المستخدمة = ١٠٠ ألف جنيه + ١,٥ مليون جنيه - ٣٠٠ ألف جنيه

= ١,٣ مليون جنيه

وكمية المواد الخام المستخدمة = ١٠٠٠ وحدة + ١٠٠٠٠ وحدة - ٢٠٠٠وحدة

= ٩٠٠٠ وحدة

إيضاحات :

أ- افترض المثال أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الفعلى أو الدورى وليس الدفترى أو المستمر وفى هذه الطريقة الأخيرة تستخدم حسابات المخازن أو المخزون أكثر من الطريقة البديلة ويكون المستخدم معروفاً أولاً بأول فى حين أن الأمر ليس كذلك فى طريقة المخزون الفعلى (فالمستخدم ليس فى حـ / محدود ومعروف طوال السنة) . ويلاحظ أن القرار ٢٠٤ تعامل مع المخزون من الخامات بطريقة أقرب للمخزون المستمر.

ب- تم التسعير على أساس فيفو فالباقى بالسعر الأخير (١٥٠جنيه للوحدة) .

جـ- الشراء أثناء السنة تم مرة واحدة بسعر ١٥٠ جنيه للوحدة .

٥-٥ - ٦ الإنتاج المخزون قد يظهر بالقوائم بغير التكلفة

وقد يتم إظهار المخزون بالقوائم المالية بغير التكلفة عندما تكون قيمته البيعية الصافية أقل من التكلفة .

٥-٥-٧ ملخص

تتضمن تكلفة الإنتاج المخزون تكلفة الشراء وتكلفة التحويل . وتتضمن تكلفة الشراء - فى منشأة صناعية وتجارية - ثمن الشراء (سواء خامات أو بضائع بغرض البيع) وكافة المصروفات المضافة إليه من نقل وشحن ورسوم جمركية وضرائب وفروق العملة (عندما تنخفض العملة انخفاضاً حاداً) . وتتضمن تكلفة التحويل - فى منشأة صناعية مثلاً - كافة التكاليف اللازمة لتحويل الخامات إلى إنتاج تام أى لجلب هذا الإنتاج التام (أو الإنتاج غير التام) إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى .

وبصفة عامة فإن تكاليف الإنتاج التام المخزون = تكاليف الشراء + تكاليف التحويل (وأى تكلفة تؤدى للجلْب ... وهى جميعا تكاليف مباشرة وغير مباشرة) .

٦- طريقتان أساسيتان لإثبات المخزون

٦-١ مقدمة

لأن الإنتاج المخزون هو نشاط المنشأة الصناعية (وأيضاً منشأت الإنتاج الزراعى والمقاولات وأمثالهما) وبدونه لاتقوم فإنه لايكفى التدقيق فقط فى تعريفه وتحديد تكلفته بل أيضاً فى كيفية إثباته بعناية حتى تظهر تكلفة المبيعات على حقيقتها وبالتالى يظهر مجمل الربح (أو الخسارة) على حقيقته .

وقد إتفق المحاسبون - بصفة عامة - على أنه يمكن إثبات المخزون بدفاتر المنشأت وبقوائمها المالية بإحدى طريقتين رئيسيتين. ويتم التمييز بين كل طريقة على أساس مدى استخدام الطريقة للحسابات التى يثبت بها المخزون أول وأثناء وأخر وأثناء السنة ومدى الاعتماد على جرد هذا المخزون كوسيلة للإثبات وليس كوسيلة للرقابة - لأن جرد المخزون إجراء رقابى مطلوب فى كل الأحوال ، أثناء السنة المالية وفى نهايتها - كما أن الطريقتين تعتمدان على استخدام المعادلة المعروفة للمخزون والمستخدم منه للتوصل إلى الرقم (المبلغ أو الكمية) المجهول فى تلك المعادلة ، أى مبلغ (أو كمية) أى عنصر من عناصر المعادلة طالما عرفت العناصر الأخرى .

ومن المسميات التي أطلقها المحاسبون علي هاتين الطريقتين (٤٣) :

أ- طريقة المخزون الفعلى Physical Inventory Method

طريقة المخزون الدفترى Book Inventory Method

كما أطلق عليهما أيضاً : (٤٤)

أ - نظام المخزون الدورى Periodic Inventory System

ب- نظام المخزون المستمر Perpetual Inventory System

وتتميز كل طريقة عن الأخرى فى مقوماتها الأساسية وهو ماينتج عنه بعض الفروق مثل :

أ- مسك حسابات للمخزون لإثبات أنواعه أو التركيز على حساب النتيجة (حـ/الإنتاج) وإثباته أخر العام مثلاً .

ب- إجراء جرد فعلى كأساس لإثبات المخزون أخر المدة (ثم المستخدم) أو الاعتماد على الدفاتر مع جرد دورى وأخر السنة أيضاً .

جـ- العنصر المجهول أو المتمم الحسابى فى معادلة المخزون (والمستخدم) مختلف فى كل طريقة .

والجدير بالإشارة أن المجموعة الدفترية التى تمسكها كثير من المنشأت فى دول الشمال تعتمد فى المعالجات المحاسبية لأرصدة وحركة المخزون على مسك حساب تكلفة المبيعات (تكلفة إنتاج أو شراء وحدات مباعة فى القرار ٢٠٤) بدلاً من حساب المخزون (أو المخزن) ، فمثلاً عند إثبات مخزون أخر المدة بإتباع طريقة المخزون الفعلى (الدورى) فى تلك المنشأت يتم ذلك عادة بإجراء القيد المحاسبى التالى :

× من المخزون

× إلى تكلفة المبيعات

وهذا هو إتجاه مستحدث أيضاً فى القرار ٢٠٤ .

٦-٢ طريقة المخزون الفعلي (أو الدورى)

٦-٢-١ أهم مقومات تلك الطريقة

تعتمد هذه الطريقة علي المقومات التالية :

أ- الجرد الفعلى للمخزون أخر السنة هو أساس إثبات مخزون أخر المدة (الذى هو فى ذات الوقت مخزون أول المدة للسنة المالية التالية) أى يتم إثبات المخزون أخر المدة على أساس فعلى Physi.l ولايثبت دفترياً . من واقع حساب للمخزون طوال السنة.

ب- لايستخدم ، عادة ، لكل نوعية (أو حالة) للمخزون (خامات/إنتاج غير تام/إنتاج تام) حساباً لإظهار حركتها وأرصدتها أثناء السنة المالية . وقد يفتح حساباً إجمالياً لجميع أنواع المخزون ولكن لايثبت منه المحمل على التكاليف .

جـ- يراقب المخزون أثناء السنة كمياً (بطاقات الصنف ودفاتر وأذون وارد ومنصرف وممكن أيضاً حسابات أصناف وممكن بشكل مستقل عن نظام المحاسبة المالية للمنشأة لكن يضبط مع بياناتها) .

د- الحساب الرئيسى لإظهار أرصدة أول وأخر المدة وكذا التكاليف أثناء السنة (تكاليف الإنتاج - وضمنها تكاليف الخامات المستخدمة - أو مشتريات بضائع بغرض البيع) هو حساب الإنتاج (أو حـ/تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة فى القرار ٢٠٤ وهو أيضاً حساب تكلفة المبيعات) .

هـ- تحمل مشريات الخامات (أو البضائع بغرض البيع) على التكاليف مباشرة أى سواء استخدمت أم لم تستخدم بعد .

ويلاحظ - وكما سيأتى - أن القرار ٢٠٤ لم يتبع هذه الطريقة (الجرد الفعلى/الدورى) بالنسبة لإثبات ومراقبة الخامات نفس ما اتبعه للإنتاج غير التام وللإنتاج التام المخزون من وجود خيار فى الطريقة المتبعة ولكن تطلب أن يمسك لإثبات ومراقبة الخامات حسابات مخزن.

طريقة المخزون الفعلى (الدورى):

حـ/ الإنتاج (حـ/ تكلفة إنتاج أو شراء وحدات مباعة/قرار ٢٠٤)

(١) رصيد أول المدة (تام وغير تام)	(٤) تكلفة المبيعات (المجهول فى المعادلة)
(٢) تكاليف إنتاج (تام أو غير)	(٣) رصيد أخر المدة (تام أو غير)
١ + ٢	٤ + ٣

من المفهوم أن (١) + (٢) = (٤) + (٣) وأن تكلفة المبيعات قد تضمنت تكاليف الإنتاج أثناء السنة والتى هى الأخرى تضمنت تكاليف الخامات (المشتراة وليس فقط المستخدمة) .

وعلى أساس طريقة (أى نظام) المخزون الفعلى فإن الرقم (المبلغ أو الكمية حسب الأحوال) المجهول فى معادلة المخزون هو رقم تكلفة المبيعات . ذلك أن رصيدى أول وأخر المدة قد تم تحديدهما من الجرد الفعلى وكذلك مايحمل كتكاليف للإنتاج .

وبالقياس فإن الخامات المستخدمة (كماً أو قيمة) = رصيد خامات أول المدة + المشترى أثناء السنة - رصيد خامات أخر المدة .(المستخدم هو المجهول) غير أن

القرار ٢٠٤ وكما أشرنا لم يتبع هذه الطريقة (واستخدام الجرد الفعلى كأساس) لإثبات الخامات.

مثال عن منشأة تجارية :

إذا بلغت – فى منشأة تامر التجارية – تكاليف شراء مستلزمات طبية خلال عام ٢٠٠٠/٢٠٠١ ، ٣مليون جنيه وبلغ رصيد أول المدة ١٥٠ ألف جنيه وبلغت قيمة مخزون أخر المدة طبقاً للجرد ٥٠ ألف جنيه وتتبع المنشأة طريقة الجرد الفعلى (الدورى) لإثبات المخزون .

إذاً الرقم المجهول فى المعادلة هو رقم ٤ (فيما تقدم) = رقم٢ ± (١–٣)

= ٣ مليون جنيه + (١٥٠ ألف جنيه – ٥٠ ألف جنيه)

(٣ مليون جنيه + ١٠٠ ألف جنيه) = ٣,١ مليون جنيه .

حـ/ الإنتاج (أو حـ/تكلفة شراء وحدات مباعة قرار ٢٠٤) بالألف جنيه

١٥٠ رصيد أول المدة (١)	٣١٠٠ تكلفة المبيعات (٤) الرقم المجهود/المتمم الحسابى
٣٠٠٠ تكاليف شراء (٢) (ناقص)	٥٠ رصيد أخر المدة (٣)
٣١٥٠	٣١٥٠

٦-٣ طريقة المخزون الدفترى (أو المستمر)

٦-٣-١ أهم مقومات الطريقة

تعتمد هذه الطريقة علي المقومات التالية :

أ- تمسك حسابات لإثبات حركة وأرصدة المخزون (خامات وإنتاج غير تام وإنتاج تام) بحيث تظهر يومياً (أو أولاً بأول) ، وبعد كل حركة ، الرصيد الدفترى أى أن رصيد المخزون أخر المدة يظهر فى تلك الحسابات تلقائياً ولكنه رصيداً دفترياً (book) . وليس من الضرورى أن يطلق على هذه الحسابات مصطلح مخزون أو مخزن إذ يمكن أن يذكر - وكما هو الحال فى المحاسبة فى المنشآت بدول الشمال - فقط اسم النوعية ليدل على المخزون منها work in progress بضاعة تحت التشغيل (إنتاج غير تام) أو Finished goods بضاعة تامة (إنتاج تام) .

ب- تتم مراقبة حركة أرصدة المخزون من كل نوعية (خامات/إنتاج غير تام وتام) محاسبياً (أى بالقيمة والكمية) أولاً بأول .

جـ- مشتريات المواد الخام أو البضائع بغرض البيع تثبت على حسابات المخزون أو المخزن المرتبطة بها ثم يثبت المستخدم منها (عند صرفه للاستخدام أو للبيع حسب الأحوال) على حسابات التكاليف المختصة .

د- يستخدم الجرد الفعلى لضبط المخزون (كمية ثم قيمة) أخر المدة والذى يظهر بقيمه دفترية ينبغى تصحيحها إن كان لذلك محل طبقا للجرد الفعلى . وهو مايمكن إعتباره تعديلاً للقيمة الدفترية .

حـ/ مخزون الإنتاج غير التام

(١) رصيد أول المدة غير تام	(٤) تكلفة الإنتاج التام
(٢) تكاليف إنتاج	(٣) رصيد أخر المدة (المتمم/المجهول)
١ + ٢	٤ + ٣

والرقم المجهول فى المعادلة هذه المرة ليس رقم ٤ (كما فى الطريقة السابقة) ولكنه رقم٣ لأن رصيد أول المدة (رقم١) معلوم ومحدد من نهاية السنة السابقة وكذا فإن تكاليف الإنتاج (رقم٢) محددة ونفس الشئ لتكلفة الإنتاج التام (رقم٤) حيث حددتها حسابات التكاليف المستخدمة أما رصيد أخر المدة (فى رقم٣) فهو لن يتم ضبطه وتحديده نهائياً وليس دفتريا إلا بالجرد الفعلى لأن المثبت كمخزون هو رصيد «دفترى» وليس رصيداً فعلياً (أو حقيقيا) . فإذا افترضنا بالنسبة للبضائع التامة أن منشأة تجارية اشترت (١٠) آلاف وحدة من سلعة ما بمبلغ (١٠) مليون جنيه وباعت أثناء السنة المالية (٨) آلاف وحدة تكلفتها ٨ مليون جنيه ويفترض أن المنشأة اشترت مشترياتها هذه مرة واحدة بذات السعر ١٠٠٠ جنيه للوحدة وأنه لايوجد رصيد أول المدة وأن رصيد أخر المدة تبلغ تكلفته ٢ مليون جنيه (٢٠٠٠ وحدة) فإذا تبين من الجرد أن الموجود فعلياً ١٠٠٠ وحدة فقط لسرقة الباقى فمعنى ذلك خسارة مليون جنيه لم تظهرها الأرصدة الدفترية وإنما أظهرها الجرد الفعلى فالرصيد الدفترى رصيد مؤقت لايتم ضبطه إلا بالجرد الفعلى .

أما عن حـ/المخزون نجد أن رقم(٣) المجهول = (١) + (٢) – (٤) (الأرقام ١، ٢ ، ٤ معلومة ورقم ٣ هو المجهول والمتمم الحسابى) .

أى أن رصيد أخر المدة (إنتاج غير تام) = رصيد أول المدة (إنتاج غير تام) + تكاليف الإنتاج – تكلفة الإنتاج التام .

مثال عن منشأة تجارية :

بلغت تكلفة الإنتاج التام فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ فى منشأة شاهيناز الصناعية – ٤ مليون جنيه وبلغ رصيد أول المدة من الإنتاج غير التام ٢٠٠ ألف جنيه وبلغت تكاليف الإنتاج أثناء السنة المالية ٥ مليون جنيه وتم بيع الإنتاج التام بأكمله.

لحساب رصيد أخر المدة من الإنتاج غير التام فالمقترح طبقاً لطريقة المخزون الدفترى (المستمر) أن يظهر حـ/مخزون الإنتاج غير التام ٢٠٠٢/٦/٣٠ وفقاً للقواعد العامة وللقرار ٢٠٤كما يلى :

حـ/ مخزون للإنتاج غير التام — بالألف جنيه

مدين	دائن
٢٠٠ أول المدة	٤٠٠٠ إنتاج التام
٥٠٠٠ إنتاج	١٢٠٠ رصيد أخر المدة (الرقم المجهول/المتمم الحسابى) لعدم الجرد بعد
٥٢٠٠	٥٢٠٠

إيضاحات :

أ- المتمم الحسابى - وهو الرقم المجهول فى معادلة المخزون والمستخدم - هو رصيد أخــر المدة الذى يبلغ «دفـتـريا» ١٢٠٠جنيــه (٢٠٠جنيــه + ٥٠٠٠جنيــه - ٤٠٠٠جنيه) .

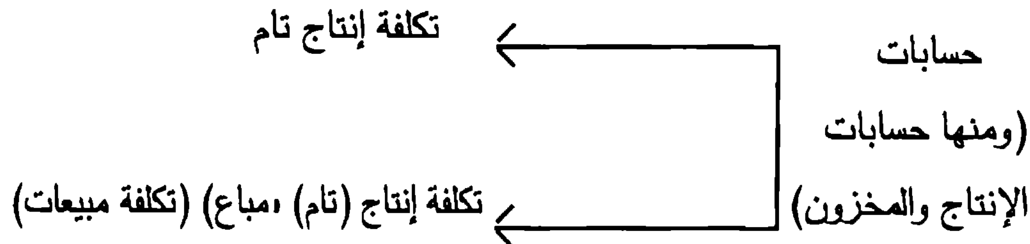
ب- تشـتمل تكاليف الإنتاج عـادة على التكاليف التى صرفت على (أو تم تحميلها على) الإنتاج التام وغير التام خلال عام ٢٠٠١/٢٠٠٢ . وقد أوضح المثال أن حسابات التكاليف بينت أن تكاليف الإنتاج التام (الذى بيع بأكمله) تبلغ ٤ مليون جنيه .

جـ- افترض المثال ، للسهولة ، عدم وجود رصيدى أول وأخر المدة من المخزون من الإنتاج التام ، والظاهر فى الحساب هو مخزون انتاج غير تام لأن ما تم من انتاج بيع بأكمله .

ومن المتفق عليه وكما أشرنا أنه إذا وجد رصيد للمخزون من الإنتاج التام فإنه يكون رصيداً «دفترياً» (وهو محصله باقى عناصر معادلة المخزون والمستخدم) فإنه يجب مطابقته وضبطه على الرصيد الفعلى من جرد هذا المخزون أخـر المدة فإذا وجدت فروقاً جوهرية (بحيث يقل الفعلى عن الدفترى) فإنه ينبغى أن يخفض بها الرصيد الدفترى ليصل إلى الرصيد الفعلى .

تكلفة إنتاج تام/وتام مبا.

من المتفق عليه أن حسابات المنشأت - فى طريقة المخزون الفعلى (أو الدورى) أو طريقة المخزون الدفترى (أو المستمر) على حد سواء - تظهر نوعين أساسيين من الإنتاج التام (ضمن أنواع أخرى من عناصر المخزون) بتكلفتهما عادة :



أى ينبغى أن تظهر الحسابات تكلفة ماتم إنتاجه وتكلفة ماتم بيعه من هذا الإنتاج التام (تكلفة المبيعات) . ذلك أن هدف كل منشأة صناعية (أو تمارس نشاطاً

يتم بيع ناتجه) أن تصنع سلعاً (منتجات) «تباع» (ولاتخزن) أى أن تحديد تكلفة هذه السلع التامة وأيضاً تحديد تكلفة ماتم بيعه منها هما من ضمن الأهداف الرئيسية لأى منشأة تبغى الكسب .

٦-٤ القرار ٢٠٤

٦-٤-١ مقدمة

يعتبر إثبات المخزون بالقوائم المالية وبالدفاتر من أهم ماتناوله القرار ٢٠٤ (استكمالاً وتوضيحاً وتعديلاً للنظام المحاسبى الموحد) عن الأصول المتداولة (بل عن الأصول بصفة عامة) . وقد أخذ القرار فى اثبات المخزون والمستخدم منه بالطريقتين السابق الإشارة إليها ولكنه وضع للأولى الفعلى/الدورى periodic/book) عنوانا هو «الجرد الدفترى الدورى» ووضع للثانية (الدفترى / المستمر perpetu.l/book) عنوانا هو «الجرد الدفترى المستمر» . إذاً فقد ضمن القرار ٢٠٤ عنوانى هذين الأسلوبين مصطلح واحد هو «الجرد الدفترى» . والمعروف أن من القواعد الأساسية فى أعمال الجرد الفعلى أن يتم الجرد على الأصناف المخزونة والموجودة بالفعل فى الموقع أو المخزن المخزونة فيه الأصناف محل الجرد دون الرجوع - أثناء عملية الجرد الفعلى - إلى الأرصدة الدفترية وإلاّ تحول الجرد الفعلى إلى دفترى . أى أن الجرد شئ والدفتر (أو الدفترى) شئ آخر أثناء عملية الجرد (وإنما يتم ضبط الأرصدة الدفترية على الفعلية فيما بعد الجرد) . وقد يكون القرار ٢٠٤ قد قصد من تلك التسمية (وربط الجرد بالدفتر) أن يتم إثبات «نتيجة» الجرد بالدفاتر أى يتم بها تعديل الدفاتر وهو إجراء محاسبى معروف ولكن القرار ٢٠٤ أراد تأكيده بالنسبة لكل طريقة وكما سبقت الإشارة فإن الطريقة الأولى تعتمد على إثبات رصيد المخزون أخر المدة على أساس جرد المخزون فعلياً (أخر السنة المالية) أما الثانية فتعتمد على إثبات الأرصدة والحركة «الدفترية» اليومية أثناء السنة والتى قد تعدل فى نهاية (أو أثناء) السنة المالية بالجرد الفعلى إن كانت الفروق بين الجرد الفعلى والأرصدة الدفترية هامة (أو كبيرة وضخمة) .

وفى هذا فينبغى ملاحظة أنه إذا تم تعديل المخزون الدفترى أخر المدة حسب نتائج الجرد الفعلى (إن كان لذلك محل) فإن هذا المخزون لايصبح دفترياً وإنما يصبح فعلياً (أو حقيقياً) .

٦-٤-٢ التطبيق على مخزون الإنتاج غير التام والتام

تطلب القرار ٢٠٤ أن تطبق المنشأت المعنية أحد الأسلوبين المشار إليهما لإثبات المخزون فقط لإثبات مخزونى الإنتاج غير التام والتام دون الخامات التى يفتح لها الحسابات الواردة فى الدليل المحاسبى للقرار . (وهى طريقة المخزون الدفترى) .

٦-٤-٣ أهم حسابات إثبات المخزون فى الطريقتين

حدد القرار ٢٠٤ لإثبات المخزون من الإنتاج غير التام والتام فى طريقتى الجرد الدفترى الدورى أو الجرد الدفترى المستمر استخدام مجموعة من الحسابات من أهمها : حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة/حساب مخزون الإنتاج غير التام/حساب مخزون الإنتاج التام/حساب مخزون بضائع بغرض البيع/حساب تكاليف الإنتاج/حساب مخزن الخامات .

٦-٤-٣-١ أسلوب الجرد الدفترى الدورى

أهم مقومات هذا الأسلوب.

أ- فصل القرار ٢٠٤ فى إثبات المخزون (إنتاج غير تام وتام) بين حركته وأرصدته ، وهو اتجاه العرف المحاسبى العالمى .

ب- حساب رقم ٢٩١١ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة هو البديل لحساب الإنتاج حيث تظهر به عناصر معادلة المخزون والمستخدم (رصيدى أول وأخر المدة وتكاليف الإنتاج وتكاليف الإنتاج المباع . (وهو الحساب الأساسى) .

جـ- يظهر فى حسابى ١٦٢ ، ١٦٣ (مخزون الإنتاج غير التام ومخزون الإنتاج التام على التوالى) فقط أرصدة أول وأخر المدة من المخزون (إنتاج غير تام أو تام حسب الأحوال) . ويتم تحديد رصيد أخر المدة من مخزن الإنتاج غير التام والتام على أساس الجرد الفعلى .(حيث يظهر الرصيد الفعلى بكل حساب منهما) .

د- تظهر حركة المخزون عن السنة المالية فى حـ/٣٦ تكاليف الإنتاج ثم فى نهاية الفترة (سنة مالية مثلاً) تقفل تلك الحركة فى حساب تكلفة إنتاج أو شراء وحدات مباعة .(أى يقفل رصيد حـ / ٣٦)

هـ- تظهر تكاليف الإنتاج التام (وغير التام) ضمن تكاليف الإنتاج أثناء السنة المالية ويظهر الباقى من الإنتاج التام غير المباع ومن الإنتاج غير التام فى نهاية السنة المالية كمخزون أخر المدة فى حسابى مخزون كل منهما (ووفقاً لما جاء فى جـ) .

و- يظهر حساب مخزون إنتاج غير تام أخر المدة الإنتاج التام وكذا رصيد الإنتاج غير التام أخر المدة كما يظهر حساب مخزون الإنتاج التام تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ورصيد الإنتاج التام المخزون أخر المدة .

المفترض أن المنشأة صناعية والحسابات هي :

حـ/١٦٢

(١) أول المدة ← يقفل فى حـ/ ٢٩١١	
	(٣) أخر المدة

حـ/٣٦

إنتاج أثناء السنة	(٢) إنتاج أثناء السنة

حـ/١٦٣

(١) أول المدة ← يقفل فى ٢٩١١	
	(٣) أخر المدة

حـ/٢٩١١

(١) أول المدة	(٤) تكلفة إنتاج وحدات مباعة
(٢) إنتاج أثناء السنة	(٣) أخر المدة
١ + ٢	٤ + ٣

فى حـ/٢٩١١ : ١+٢ = ٤+٣

إيضاحات :

أ- تبين الحسابات أن اكتمال عناصر المعادلة (المخزون والمستخدم) يتم فى حـ/٢٩١١ إذ يظهر رصيدى حسابى ١٦٢ ، ١٦٣ رقمى ١ ، ٣ من المعادلة التى أشرنا إليها (فقرة ٦ – ٢) فى هذا الفصل (أى رصيد أول وأخر المدة من الإنتاج

غيـر التـام والتام) ويظهـر حـ/٣٦ رقم٢ من المعادلة (تكاليف الإنتاج) والفرق بينهما (فى حـ/٢٩١١) هو رقم٤ (وهو المتمم الحسابى أو الرقم المجهول) ٤=٢± (١-٣)

ب- يتم إقفال رصيدى المخزون أول المدة من الإنتاج غير التام والتام بحسابى ١٦٢ ، ١٦٣ فى حـ/٢٩١١ (وهذين الرصيدين هما رصيدى أخر المدة فى نهاية السنة أو الفترة السابقة) .

حـ- وطبقاً للجرد الفعلى يثبت رصيد المخزون أخر المدة من الإنتاج غير التام والتام المخزون بحسابى ١٦٢ ، ١٦٣ فى حـ/٢٩١١ .

د- ويقفل رصيد حساب تكاليف الإنتاج (غير تام وتام) أثناء السنة فى حـ/٢٩١١ وبذلك تكتمل المعادلة (١+٢ = ٤+٣)

٦-٤-٣-٢ أسلوب الجرد الدفترى المستمر

أهم مقومات هذا الأسلوب.

أ- يظهر حسابا ١٦٢ ، ١٦٣ أرصدة أول وأخر المدة من الإنتاج غير التام والتام كما يظهر حـ/١٦٢ تكاليف الإنتاج (غير تام وتام) أثناء السنة المالية ويظهر حـ/١٦٤ مخزون البضائع المشتراه بغرض البيع .

ب- وتظهر تكاليف الإنتاج أثناء السنة فى حساب ٣٦ ، رغم أنه ورد بالقرار ٢٠٤ أن هذا الحساب يستخدم «فى حالة إتباع أسلوب الجرد الدفترى الدورى للمخزون»[٤٥] بما يفهم منه أن هذا الحساب (٣٦) لايستخدم فى الأسلوب الأخر (أسلوب الجرد الدفترى المستمر) .

حـ- الحسابات ١٦٢ ، ١٦٣ ، ١٦٤ ، ٣٦ هى حسابات رئيسية أما حساب ٢٩١١ فيرحل إليه رصيد حساب الإنتاج التام ، والذى يمثل تكلفة إنتاج الوحدات المباعة أو تكلفة المبيعات (ثم يقفل الأخير فى حـ/المتاجرة) .

إيضاحات

أ- يظهر حـ/٢٩١١ محصلة عناصر معادلة المخزون والمستخدم الظاهرة فى الحسابات : ١٦٢ ، ١٦٣ ، ٣٦ (أى رصيدى أول وأخر المدة من نوعى الإنتاج المخزون وتكاليف الإنتاج) .

ح/١٦٢	
(١) رصيد أول المدة	(٤) إنتاج تام
(٢) تكاليف الإنتاج	(٣) أخر المدة
٢+١	٣+٤

ح/٣٦	
تكاليف إنتاج	

ح/١٦٣	
(١) رصيد أول	(٤) تكلفة وحدات مباعة
(٢) إنتاج تام	(٣) أخر المدة
	٣+٤

ح/٢٩١١	
تكلفة إنتاج وحدات مباعة	

ب- جميع عناصر معادلة المخزون لاتظهر إلا فى الحسابين ١٦٢ ، ١٦٣ إذ أن تكلفة الإنتاج التام (رقم٤) وهى المتمم الحسابى فى حـ/١٦٢ رحلت إلى حـ/١٦٣ (من حـ/١٦٣ إلى حـ/١٦٢) .

كما أن تكلفة إنتاج وحدات مباعة (٤) الظاهرة فى حـ/١٦٣ كمتمم حسابى رحلت إلى حـ/٢٩١١ .

(من حـ/٢٩١١ إلى حـ/١٦٣) .

جـ- تثبت المشتريات - خامات على حـ/مخزن خامات ومواد (١٦١) ثم يحمل المستخدم منها على حـ/٣١ خامات ومواد .. ثم على حـ تكاليف الإنتاج حـ/٣٦ (حـ/ ٣٦١١) عند الاستخدام أيضاً كتخصيص للتكلفة على مراكز الانتاج والخدمات الانتاجية ونفس الشيء للمواد (وليس للخامات) حيث تحمل على المراكز المعنية (تسويقية ....).

× من حـ/مخزن خامات ومواد (١٦١)

إلى مذكورين
إلى حـ/موردين (حـ/٢٨١) إن كان بالأجل
إلى حـ/بنك (حـ/١٩٣) إن كان الشراء بشيكات

عند شراء الخامات

× من حـ/خامات ومواد٣١١ (ثم ٣٦١١)

إلى حـ/مخزن خامات ومواد (حـ/١٦١)

عند استخدام المواد الخام

(وفى منشأة تجارية تثبت بنفس الطريقة مشتريات بضائع بغرض البيع على حـ/مخزون بضائع بغرض البيع حـ/١٦٤) .

د- يعدل رصيد المخزون أخر المدة من الإنتاج التام (وغير التام) بقيمة فروق العجز غير الطبيعى (وأيضاً الطبيعى) – فى حـ/المخزون المختص أو مخزن الخامات.

مثال (منشأة صناعية)

أظهرت موازين المراجعة فى ٢٠٠١/٦/٣٠ لمنشأة كريم للمصنوعات الجلدية الأرصدة التالية :

رصيد المخزون أول المدة من الإنتاج غير التام ١٥٠ ألف جنيه ومن الإنتاج التام ١٠٠ ألف جنيه ورصيد المخزون أخر المدة منهما طبقا للجرد الفعلى ١٢٠ ألف جنيه ، ٤٠ ألف جنيه على التوالى وبلغت تكاليف الإنتاج عن السنة المالية (٢٠٠٠/٢٠٠١) مليون جنيه تتمثل فى خامات بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه ، أجور بمبلغ ٥٠٠ ألف جنيه ومصروفات صناعية غير مباشرة ١٠٠ ألف جنيه .

إذاً المقترح أن تظهر الحسابات كما يلى :

أسلوب الجرد الدفترى الدورى (أى الفعلى) حيث يفترض أن أرصدة المخزون أخر المدة هى أرصدة الجرد الفعلى (بعد تسعيرها) .

حـ/١٦٢	بالألف جنيه
١٥٠ أول	١٥٠ حـ/٢٩١١
١٢٠حـ/٢٩١١	

حـ/٣٦	بالألف جنيه
٤٠٠ خامات	١٠٠٠ من حـ/٢٩١١
٥٠٠ أجور	
١٠٠ مصروفات غير مباشرة	
١٠٠٠	١٠٠٠

حـ/١٦٣	بالألف جنيه
١٠٠ أول	١٠٠ حـ/ ٢٩١١
٤٠ حـ/ ٢٩١١	

حـ/٢٩١١	بالألف جنيه
١٠٠٠ تكاليف الإنتاج	١٦٠ أخر
(٢) ٤٠٠ خامات (٣١)	(٣) ١٢٠ حـ/١٦٢
٥٠٠ أجور (٣٢)	٤٠ حـ/١٦٣
١٠٠مصروفات(٣٣)	
	(٤) ١٠٩٠ تكلفة إنتاج وحدات مباعة
٢٥٠ رصيد أول	
(١) ١٥٠ إنتاج غير تام ١٦٢	
١٠٠ إنتاج تام ١٦٣	
١٢٥٠	١٢٥٠

إيضاحات :

أ- فى حـ/٢٩١١ : الأرقام (٢) ، (١) ، (٣) ، (٤) هى الأرقام السابقة لنا تحديدها لعناصر معادلة المخزون والمستخدم وهى على التوالى تكاليف الإنتاج أثناء السنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ ورصيد المخزون أول المدة من الإنتاج غير التام والتام/ورصيد المخزون أخر المدة من الإنتاج غير التام والتام/وتكلفة المبيعات أى تكلفة إنتاج وحدات مباعة (وهو المتمم الحسابى أى الرقم المجهول فى المعادلة المعروفة) .

ب- الجرد الفعلى يتم تقييمه ويصبح هو رصيد المخزون أخر المدة (وقد تم ذلك بالفعل وفقاً لما تقدم بالمثال) .

من مذكورين

حـ

١٢٠٠٠٠ من حـ/١٦٢

٤٠٠٠٠ من حـ/١٦٣

حـ

١٦٠٠٠٠ إلى حـ/٢٩١١

حـ- وكان قد تم إقفال رصيد أول المدة فى حـ/٢٩١١

حـ

٢٥٠٠٠٠ من حـ/٢٩١١

إلى مذكورين

حـ

١٥٠٠٠٠ إلى حـ/١٦٢

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/١٦٣

د- وتم تحميل حـ/٣٦ بالمستخدم من الخامات وبتكاليف الإنتاج (غير التام والتام) طبقاً لما هو ظاهر فى مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية فمثلاً أجور عمال المصنع المدفوعة نقداً .

من حـ/أجور ٣٦٢١ إلى حـ/ ٣٢١

أو إلى حـ/نقدية بالصندوق ١٩٤ حسب الأحوال

أى ممكن يتم ذلك القيد على مرحلتين : أ- التحميل على حـ/٣٢ ثم إقفال حـ/٣٢ فى حـ/ ٣٦٢١ وهناك معالجة أخرى لهذا الإقفال) .

هـ- يظهر حـ/٢٩١١ جميع عناصر معادلة المخزون (من رقم١ إلى ٤) وقد أوردنا المبالغ الظاهرة فيه حسب ظهورها فى النموذج الذى أعده القرار ٢٠٤ على غير المتعارف عليه عالمياً بين المحاسبين وأشرنا إليه حيث تظهر تكاليف الإنتاج فى بداية حـ/٢٩١١ ويتم الإنتهاء برصيد أول المدة وعلى العكس من ذلك يظهر رصيد أخر المدة فى بداية حـ/٢٩١١ ورصيد تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة نهاية الحساب . وقد يكون القصد من ذلك أن تلك التكلفة الأخيرة تمثل – فى طريقة الجرد الدفترى الدورى – المتمم الحسابى أو رصيد حساب ٢٩١١ .

و- فالرقم المجهول فى حـ/٢٩١١ هو تكلفة إنتاج (أو شراء) الوحدات المباعة (رقم٤) ويبلغ ١,٠٩ مليون جنيه .

تكلفة إنتاج (أو شراء) وحدات مباعة رقم(٤) = (٢) + (١) - (٣)

أى أن تكلفة إنتاج (أو شراء) وحدات مباعة = ١٠٠٠٠٠٠ + ٢٥٠٠٠٠ - ١٦٠٠٠٠ = ١٠٩٠٠٠٠جنيه .

ز- علاقة حساب ٢٩١١ بحسابى ١٦٢ ، ١٦٣ تظهر فى إقفال رصيدى مخزون أول المدة فى حـ/٢٩١١ وفتح رصيد مخزون أخر المدة فيه .

ح- تم الإكتفاء فى المثال بالحسابات المرتبط مباشرة بالمخزون - دون مثلاً حسابات النقدية أو الموردين إن كان شراء المادة الخام بالأجل .

أسلوب الجرد الدفترى المستمر (أو المخزون الدفترى) حيث أن العنصر المجهول فى معادلة المخزون والمستخدم هو رصيد أخر المدة ويتم الجرد الفعلى بغرض ضبط هذا الرصيد .

ويمكن أن تظهرالحسابات فى نهاية السنة المالية ٢٠٠٠/٢٠٠١ طبقاً لأسلوب الجرد الدفترى المستمر كما يلى :

حـ/١٦٢ بالألف جنيه

١٥٠ أول	١٠٣٠ تكاليف إنتاج تام
١٠٠٠ تكاليف إنتاج	١٢٠ أخر المدة
١١٥٠	١١٥٠

حـ/٣٦ بالألف جنيه

٤٠٠ خامات	١٠٠٠ من حـ/١٦٢
٥٠٠ أجور	
١٠٠ مصروفات	
١٠٠٠	١٠٠٠

حـ/١٦٣ بالألف جنيه

١٠٠ أول	١٠٩٠ تكلفة إنتاج وحدات مباعة فى أخر المدة
١٠٣٠ تكاليف إنتاج تام أثناء السنة	٤٠ آخر المدة
١١٣٠	١١٣٠

حـ/٢٩١١ بالألف جنيه

١٠٩٠ تكلفة إنتاج وحدات مباعة	

إيضاحات :

أ- ظهرت تكاليف الإنتاج (غير تام وتام) فى حـ/٣٦ والذى أقفل فى حـ/١٦٢ .

ب- أظهر حـ/المخزون من الإنتاج غير التام تكلفة الإنتاج التام أثناء السنة التى رحلت إلى حـ/المخزون ١٦٣ . (مخزون إنتاج تام) وقد أظهر حـ/١٦٢ أيضاً تكاليف إنتاج غير تام أخر المدة .

جـ- وقد أظهر حساب ١٦٣ تكلفة إنتاج وحدات مباعة . والرقم المجهول أى المتمم الحسابى فهو الرصيد الدفترى لمخزون أخر المدة الذى يجب أن يطابق رصيد الجرد الفعلى (بعد تقييمه) ، وقد اعتبر المثال أنهما متساويان

د- أما حـ/٢٩١١ فإنه - وفقاً لهذا الأسلوب (طريقة المخزون الدفترى) - لايُظهر سوى تكلفة إنتاج (أو شراء) وحدات مباعة (أى تكلفة المبيعات) والتى تحول إلى حـ/المتاجرة .

٦-٤-٤ أهم مزايا وعيوب الطريقتين :

مزايا كل طريقة هى - فى أغلب الأحوال - عيوب الطريقة الأخرى والعكس بالعكس.

٦-٤-٤-١ طريقة المخزون الفعلى أو أسلوب الجرد الدفترى الدورى

مزايا :

أ- تتميز الطريقة الأولى (المخزون الفعلى) أو أسلوب الجرد الدفترى الدورى) بأن المخزون أخر المدة لايثبت بالقوائم المالية الا بالجرد الفعلى . ومع هذا فإن الجرد الفعلى فى الطريقة الثانية يتم به أيضاً تعديل الأرصدة الدفترية للمخزون أخر المدة وليس إثباتها وهى نفس النتيجة تقريباً.

ب- سهولة المعالجات المحاسبية إذ أن جميع المشتريات تحمل مباشرة على التكاليف.

جـ- يظهر حـ/الإنتاج (أو قائمة التكاليف الاجمالية) بنود تكاليف الأنشطة الأساسية (خامات وأجور ومصروفات فى نشاط الإنتاج الصناعى أو البيعى أو غيرهما) مما يتيح لمستخدمى القوائم المالى معرفة أهم عناصر التكاليف وإجراء المقارنات

الفعالة. غير أنه من المتطلبات الحديثة فى معظم معايير المحاسبة إعداد قائمة بيانات إيضاحية ممكن أن تدرج المنشأت بها التفصيلات اللازمة لكل بند هام بالقوائم المالية .

عيوب :

أ- إنخفاض كفاءة الرقابة المالية على المخزون من كل نوعية حيث تراقب الخامات مثلاً كمياً وغالبا ليس مالياً لأن مشترياتها حملت مباشرة على التكاليف .

ب- عدم تطبيق قاعدة محددة بشكل مستمر على حركة المخزون من الخامات بسبب عدم مسك حساباً (وليس بطاقة) لكل صنف مخزون وبالتالى فإن حساب تكاليف الخامات المستخدمة يحمل بثمن الشراء (والإضافات عليه) أولاً بأول.

حـ- تظهر تكلفة الخامات المستخدمة (أو مشتريات بضائع بغرض البيع) أثناء السنة أكبر من حقيقتها لأن جانباً مما حمل على تلك التكاليف لم يستخدم بالفعل ومازال مخزوناً ولن تظهر حقيقة المستخدم من الخامات إلا بجرد المخزون أخر المدة وإثبات تكلفته (أو قيمته) بالقوائم المالية .

وقد أشرنا – عن تلك الجزئية – أن القرار ٢٠٤ رغم أنه أعطى المنشأت حق الاختيار فى إثبات المخزون أى من الطريقتين المشار إليهما فإنه تطلب أن يفتح حساباً لمخزن الخامات بما يعنى أنه فضل أن تستخدم للخامات طريقة الجرد الدفترى المستمر (أى طريقة المخزون الدفترى) ، وقد يرجع ذلك أساساً إلى رغبة القرار فى زيادة إحكام الرقابة على الخامات مالياً (ومحاسبيا) وكمياً .

٦ – ٤ – ٤ – ٢ طريقة المخزون الدفترى أو أسلوب الجرد الدفترى المستمر)

مزايا:

أ- تحكم هذه الطريقة الرقابة على المخزون مالياً (محاسبيا) .

ب- تتحدد دفتريا تكلفة المستخدم من الخامات وكذا رصيد المخزون من أى نوع (خامات/إنتاج غير تام/تكلفة المبيعات فى أى وقت وليس فى نهاية السنة المالية أو عندما يجرى جرداً فعلياً (كما فى الطريقة الأولى) .

جـ- تستخدم المنشأة الطريقة المناسبة لتسعير المخزون (من أى نوعية) - فيفو ، متوسط متحرك ، ليفو ... - بشكل مستمر مع كل عملية تخص المخزون (وارد منصرف) بما يسمح بتحميل الإنتاج دائماً بأكثر التكاليف عدالة .

عيوب :

أ- أرصدة المخزون أخر المدة الظاهرة بالحسابات دفترية وليست حقيقية ولايتحدد ذلك عادة إلا بالجرد بالفعلى .

ب- صعوبة مسك الحسابات إن كانت المنشأة تتعامل نوعيات متعددة وكثيرة جداً من الأصناف كما فى منشأة تتاجر فى قطع غيار سيارات وموتوسيكلات وجرارات .

جـ- لايظهر حساب الإنتاج أوحـ/تكلفة إنتاج (أو شراء) وحدات مباعة بالقرار ٢٠٤ سوى رصيد تكلفة المبيعات (تكلفة إنتاج أو شراء وحدات مباعة) دون باقى عناصر معادلة المخزون والمستخدم (مثل رصيد أول وأخر المدة من نوعى الإنتاج : غير تام وتام وتكاليف الإنتاج) مما ينبغى معه أن تظهر قائمة الإيضاحات ذلك .

ويهم زيادة التأكيد على إنه فى أى طريقة من الطريقتين فإن رصيد حـ/المخزون (إنتاج غير تام وتام) أخر المدة يظهر فى الميزانية (أو فى قائمة المركز المالى - وفقاً للقرار ٢٠٤) . كما أن الخامات أخر المدة - وفقاً للطريقتين - يظهر رصيدها أيضاً بالميزانية إلا أنه - طبقاً للقرار ٢٠٤ - فإن معالجتها تتم - بطريقة واحدة فقط (طريقة المخزون المستمر أو الدفترى) .

٦-٤-٥ ميكانيكة حسابات التكاليف والمصروفات مع الحساب ٣٦ (قرار ٢٠٤)

يفهم من القرار ٢٠٤ أن الحساب ٣٦ هو حـ/تجميعى للتكاليف والمصروفات ، أى تصب ، فيه الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ (الخامات والمواد/والأجور/والمصروفات) حيث تحمل تلك البنود حسب وظيفتها فى كل مركز نشاط (إنتاج وخدمات إنتاجية/تسويقية/إدارية وتمويلية) وهو ماسيأتى بيانه تفصيلاً .

وهناك أكثر من طريقة لإجراء ذلك التجميع أو تحميل الحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨

بالتكاليف والمصروفات المرتبطة بكل منها على حدة وفقاً للقرر ٢٠٤ .

٦-٤-٥-١ الطريقة الأولى

إقفال حسابات التكاليف في حسابات المراكز

وبموجب هذه الطريقة يتم فى نهاية السنة (أو الفترة) المالية إقفال حسابات الخامات والمواد ، والأجور والمصروفات فى حـ/٣٦ ، حـ/ ٣٧ ، حـ/٣٨ حسب إستفادة كل مركز نشاط من تلك التكاليف والمصروفات (ووفقاً لتوظيف النفقات على تلك الحسابات الثلاث الأخيرة) . فمثلاً تقفل الحسابات التكاليف والمصروفات الخاصة بمراكز الإنتاج بالقيد التالى :

من حـ/٣٦

إلى مذكورين

إلى حـ/٣١

إلى حـ/٣٢

إلى حـ/٣٣

وبنفس الطريقة تقفل حسابات التكاليف والمصروفات المرتبطة بالمراكز التسويقية والإدارية والتمويلية بالحسابين ٣٧ ، ٣٨ .

٦-٤-٥-٢ الطريقة الثانية : إظهار النفقة حسب وظيفتها عند حدوثها

وبموجب هذه الطريقة توظف النفقة (أو التكلفة والمصروف) أولاً بأول (يومياً) على المراكز المستفيدة منها (أى حسب وظيفة تلك التكاليف والمصروفات) من المراكز الأربعة الرئيسية بالحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ دون إنتظار لإقفال حسابات التكاليف والمصروفات الرئيسية (إقفال الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ فى الحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) . فمثلاً بالنسبة للتكاليف والمصروفات الموظفة فى مركزى الإنتاج والخدمات الإنتاجية يتم إجراء القيد المحاسبى «اليومى» كما يلى :

من مذكورين

من حـ/ ٣١١ / ٣٦١١ (خامات ومواد)

من حـ/ ٣٢١ / ٣٦٢١ (أجور)

من حـ/ ٣٣ / ٣٦٣ (مصروفات)

إلى حـ/١٩٣ (حسابات جارية بالبنوك)

وهذا القيد المحاسبى ، وكما هو معلوم ، يتم إجرائه أولاً بأول وعند كل صرف (أو استحقاق) تكلفة ومصروف ومن خلاله توزع النفقة – على أساس وظيفتها – على كل مركز حسب استفادته منها وهو مايتطلبه النظام المحاسبى الموحد .

٦-٤-٥-٣ حجج الطريقتين

أ- إقفال حسابات التكاليف والمصروفات (٣١ ، ٣٢ ، ٣٣) – وفقاً للطريقة الأولى فى حسابات التكاليف والمصروفات حسب وظائفها (الحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) ثم إقفال هذه الحسابات الأخيرة فى حسابات قائمة الدخل (أى توسيط الحسابات ٣٦، ٣٧ ، ٣٨) رغم أنهما يؤديان إلى نقل التكاليف والمصروفات حسب طبيعتهما إلى تكاليف مراكز الأنشطة فى سهولة ويسر إلا أنه يعيبهما الإنتظار لحين إقفال الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ ليمكن حينئذ تحديد تكاليف الإنتاج/والتكاليف التسويقية/والمصروفات الإدارية والتمويلية (وهى التى تظهر على التوالى بالحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨)، أى أن عدم معرفة هذه التكاليف (على كل مركز) يستمر طول السنة المالية وبعد إجراء التسويات الجردية (أى مايزيد على ١٥ شهراً أحياناً منذ حدوث التكلفة وحتى الإقفال بما يعوق الإدارة فى إتخاذها القرارات فى الأوقات المناسبة ناهيك عن عدم استفادة المستخدمين الأخرين لبيانات المنشأة ويعوق أيضاً إحكام الرقابة الداخلية . ولايغير من ذلك أن يكون للمنشأة نظام محكم للتكاليف لأننا نتناول هنا نظام المحاسبة المالية الذى وضعه القرار ٢٠٤ وقد يمكن علاج هذه المسألة بمسك دفاتر تحليلية للتكاليف والمصروفات – حسب وظائفها – ويتم ضبطها يومياً على الحسابات ٣١ ، ٣٢، ٣٣ .

ب- ورغم وجود دفاتر تحليلية فإن هناك مشكلة عندما يتم إعداد قوائم مالية ربع سنوية أو شهرية ، ذلك أنه عند إقفال حسابات التكاليف والمصروفات (٣١ ، ٣٢، ٣٣) فى حسابات تكاليف الإنتاج والتكاليف التسويقية والمصروفات الإدارية والتمويلية (فى الحسابات بأرقام ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) – نجد فى الفترة الربع سنوية التالية أن دفتر الأستاذ العام خالى من حسابات التكاليف والمصروفات حسب طبيعتها : الخامات والأجور والمصروفت (بالحسابات بأرقام ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣) تلك الحسابات التى إتفق عليها المحاسبون عالمياً وأصبحت تشكل عرفاً محاسبياً .

فتبدأ الفترة المالية التالية (الربع السنوى التالى أو الشهر التالى مثلاً) وتلك التكاليف صفراً . إلا إذا أعيد فتح ماتم إقفاله ! .

حـ- تتفق الطريقة الثانية فى ميكانيكية حساباتها مع القرار ٢٠٤ الذى تطلب أن :

«تقفل ... حسابات الإيرادات والمصروفات والتكاليف ..» [٤٦] فى حسابات قائمة الدخل (أى الحسابات ٢٩١١ ، ٢٩١٢ ، ٢٩١٣) .

وفى تلك الفقرة فإن القرار ٢٠٤ ذكر حسابات الإيرادات أى التى تحمل الرقم ٤ ثم ذكر حسابات التكاليف والمصروفات أى الحسابات فى رقم٣ . ولكن هناك نوعين من الحسابات فى رقم٣ وكل نوع يعتبر تكاليف ومصروفات : المجموعة الأولى وتشمل حسابات التكاليف والمصروفات مصنفة حسب طبيعتها (الحسابات بأرقام ٣١، ٣٢ ، ٣٣ ، ٣٤ ، ٣٥) والمجموعة الثانية وتشمل حسابات التكاليف والمصروفات مصنفة حسب وظيفتها (الحسابات بأرقام ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) وطالما أن القرار لم يقطع تحديداً أيهما يتم إقفاله فى حسابات قائمة الدخل (الحسابات بأرقام ٢٩١١ ، ٢٩١٢ ، ٢٩١٣ ، فإنه تظل هناك مشكلة .

وقد يبدو أن المجموعة الأولى هى الأقرب للإقفال لأنه (١) إذا كان المقصود إقفال حسابات المجموعة الثانية فإن تلك الحسابات لاتشمل حـ/٣٥ (الذى لايوزع على المراكز) ومن غير الممكن ترك هذا الحساب مفتوحاً دون إقفاله فى حسابات قائمة الدخل (٢) كما أن المجموعة الأولى تشمل الحسابات التى يتطلب العرف المحاسبى (العالمى) - وهو هدف للقرار ٢٠٤ - إقفالها فى حسابات قائمة الدخل (٣) أما عن إظهار حسابات التكاليف والمصروفات مصنفة حسب وظيفتها فى النماذج التى أعدها القرار ٢٠٤ لحسابات قائمة الدخل فإن ذلك لايعنى حتماً أن تلك الحسابات (٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) هى التى - بما لايتفق والعرف المحاسبى العالمى - تقفل فى حسابات قائمة الدخل لأن تلك الحسابات هى طبقاً للنظام المحاسبى الموحد حسابات أستاذ مساعد [٤٧] (ولم يصدر مايلغى ذلك) وبالتالى تؤخذ منها التفصيلات اللازمة لحسابات قائمة الدخل (بالقياس ، مع الفارق على حسابات العملاء مثلاً وأرصدة حساباتهم الشخصية والأخيرة هى التى تؤخذ فى الميزانية كأرصدة مدينة ودائنة) (٤) وإذا كان القرار ٢٠٤ يقصد هنا إيجاد إتجاهاً محاسبياً جديداً بتوسيط حسابات تكاليف المراكز بين

أنواع التكاليف المتعارف عليها (الخامات/الأجور/المصروفات) وبين حسابات قائمة الدخل بدلاً من إقفال هذه الحسابات الأخيرة (٣١ ، ٣٢ ، ٣٣) مباشرة فيها لتطلب الأمر ذكر ذلك صراحة .

ومن الصعب هنا القول بأن القرار ٢٠٤ تطلب أن يتم إقفال حسابات التكاليف والمصروفات حسب وظائفها بالإضافة إلى حسابى التكاليف والمصروفات حسب طبيعتها (وهما الحسابين ٣٤ ، ٣٥) لأن القرار (أى قرار أو معيار) فى حالة وجود نوعين من مختلفين من الإجراءات يضع قاعدة واضحة ومحددة وتسرى فى إتجاه واحد فإما يتبع هذا الإجراء (إقفال التكاليف والمصروفات حسب طبيعتها) أو ذاك (إقفالها حسب وظائفها) .

د- تحقق الطريقة الثانية - عن الأولى - قدراً أكبر من الرقابة الداخلية المحكمة على بنود المخزون والعمليات المحاسبية المرتبطة به فمثلاً :

* ينتظم القيد المحاسبى بالدفاتر والترحيل إلى الحسابات يوميا .

* يتم ضبط الحسابات الرئيسية للتكاليف والمصروفات حسب طبيعتها (وهى الحسابات بأرقام ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣) على حسابات التكاليف والمصروفات (مصنفة حسب وظيفتها (بالحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) وذلك بصفة دورية (أسبوعياً أو يومياً/وممكن شهرياً) .

* تتحدد تكاليف الإنتاج والتكاليف التسويقية والمصروفات الإدارية والتمويلية «يومياً» دون أى إنتظار لإقفال أى حسابات فى حسابات أخرى . وتحديد تلك التكاليف يمكن من تصحيح مسار أى إنحراف من تقديرات وأهداف المنشأة ، أولاً بأول كما إن إظهار التكاليف والمصروفات حسب طبيعتها (أى الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣) فى حسابات قائمة الدخل (حسابات ٢٩١١ ، ٢٩١٢ ، ٢٩١٣) لايتطلب بالضرورة إتباع الطريقة الأولى وحدها لتحقيق هذا (بأن يتم إقفال أرصدة الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ بالأستاذ العام فى حسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) كما أشرنا .

* رفع كفاءة أداء عمليات المنشأة promoting opertion efficiency كمطلب أساسى فى تحقيق الرقابة الداخلية .

* عدم إنتظام ظهور أرصدة حسابات التكاليف والمصروفات حسب طبيعتها (حسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣) فى دفاتر المنشأت بسبب إقفالها تلك الحسابات عند إعداد قوام مالية ربع سنوية أو شهرية . وقد يؤدى إعادة فتح تلك الحسابات فى الفترة المالية التالية إلى إرباك الحسابات وبما يعنى أن عملية الإقفال والفتح هى فى حقيقتها بلا فائدة ولاتتفق مع النظام المحاسبى الموحد .

هـ- قد يرى البعض أن من عيوب الطريقة الثانية أنها قد لاتعتبر الحسابات ٣٦ ، ٣٧، ٣٨ حسابات رئيسية رغم ورودها فى الإطار العام للدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ على أنها حسابات رئيسية . ولكن يرد على ذلك بأن القرار لم يذكر أن ماجاء بهذا الإطار حسابات رئيسية ومالم يرد به ليس كذلك وإلا لما اعتبرت حسابات قائمة الدخل (رقم٢٩) حسابات رئيسية لأنها لم ترد فى الإطار (وقد وردت محصلتها فقط حـ٢٣/) . يضاف إلى ذلك بأن الطريقة الثانية لم تعتبر حسابات ٣٦ ، ٣٧، ٣٨ حسابات غير رئيسية .

مثال :

فى منشأة كريم الصناعية أظهرت الدفاتر عن ثلاثة شهور حتى ٢٠٠٣/٩/٣٠ أن تكاليف الخامات المستخدمة ١٠٠ ألف جنيه والأجور ١٥٠ ألف جنيه والمصروفات (مباشرة وغير مباشرة أمكن نسبها مباشرة للانتاج) ٥٠ ألف جنيه دفعت جميعها نقداً أى أن تكاليف الإنتاج تبلغ ٣٠٠ ألف جنيه وبلغت تكلفة الإنتاج التام ٢٥٠ ألف جنيه وبلغت تكلفة الإنتاج غير التام أخر المدة ٥٠ ألف جنيه (ولايوجد اختلاف جوهرى بينها وبين ق.ب ص) وبلغت مبيعات إجمالى الانتاج التام (وجميعها نقدية) ٥٠٠ ألف جنيه وتتبع المنشأة أسلوب الجرد الدفترى المستمر (المخزون الدفترى) . والسنة المالية تنتهى فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ .

يمكن أن تكون المعالجات المحاسبية وفقاً للطريقة الثانية المقترحة المشار إليها أى وفقاً للنظام المحاسبى الموحد (تطبيقاً لهدف القرار ٢٠٤) - فى ٢٠٠٣/٩/٣٠ (قوائم ربع سنوية): كما يلى :

حـ/٣١ بالألف جنيه	
١٠٠ إلى حـ/١٩٣	

حـ/٣٢ بالألف جنيه	
١٥٠ إلى حـ/١٩٣	

حـ/٣٣ بالألف جنيه	
٥٠ إلى حـ/١٩٣	

حـ/١٦٢ بالألف جنيه	
٣٠٠ حـ/٣٦	٢٥٠ من إنتاج تام
	٥٠ أخر المدة
٣٠٠	٣٠٠

حـ/٣٦ بالألف جنيه	
١٠٠ خامات	
١٥٠ أجور	٣٠٠ من حـ/١٦٢
٥٠ م.	
٣٠٠	٣٠٠

حـ/١٦٣ بالألف جنيه	
٢٥٠ إلى حـ/١٦٢	٢٥٠ تكلفة المبيعات
٢٥٠	٢٥٠

دفاتر مراقبة تكاليف مراكز الإنتاج (تعد على أساس يومى) بالألف جنيه

	إجمالى			مركز ١			مركز٢			مركز ٣		
	٣١	٣٢	٣٣	٣١	٣٢	٣٣	٣١	٣٢	٣٣	٣١	٣٢	٣٣
خامات	١٠٠			٢٠			٨٠					
أجور		١٥٠			٥٠			٦٠			٤٠	
مصروفات			٥٠			١٠			١٠			٣٠
إجمالى	١٠٠	١٥٠	٥٠	٢٠	٥٠	١٠	٨٠	٦٠	١٠		٤٠	٣٠

حـ/خامات ٣٦١١	حـ/أجور نقدية ٣٦٢١	حـ/تكاليف أخرى ٣٦٣ بالألف جنيه
:	:	:
١٠٠	١٥٠	٥٠

إيضاحات

أ- تظل الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ خلال الفترات الربع سنوية التى تعد فيها القوائم المالية مفتوحةعلى أن يتم إقفالها فى نهاية السنة المالية - وفقاً للعرف المحاسبى العالمى والنظام المحاسبى الموحد - فى حسابات النتيجة . ويلاحظ أن القيود المحاسبية المرحلة إلى الحسابات المشار إليها تتم يومياً/أسبوعياً أو شهرياً (أى بعد كل عملية مالية وبالنسبة للأجور قد يكون ضمنها مايدفع يومياً أو أسبوعياً) .

ب- تعتبر الحسابات المقابلة للحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ فى النظام المحاسبى الموحد وهى الحسابات بأرقام ٥ (و٦) ، ٧ ، ٨ حسابات أستاذ مساعد وفقاً للنظام وللطريقة الثانية والتى أعد بها هذا المثال .

جـ- حسابات الأستاذ المساعد للخامات وللأجور وللمصروفات ٣٦١١ ، ٣٦٢١ ، ٣٦٣ هى حسابات تجميعية لحسابات الخامات وغيرها فى كل مركز إنتاج أى أن هناك حـ/خامات وحـ/أجور وحـ/مصروفات لكل مركز .

د- يتم الترحيل لحسابات الأستاذ المساعد وكذا دفاتر مراقبة تكاليف مراكز الإنتاج من واقع مستندات الصرف اليومية (أو الأسبوعية أو الشهرية حسب الأحوال) ومن ثم فإن المبالغ الظاهرة فى كل هى مبالغ يومية مجموعها : بالنسبة للخامات ١٠٠ ألف جنيه ، وبالنسبة للأجور ١٥٠ ألف جنيه وبالنسبة للمصروفات ٥٠ ألف جنيه . ولكن للسهولة تم تجميع كل منها فى رقم واحد .

هـ - حـ/ ١٦٢ يتضمن تكاليف الإنتاج ويظهر كذلك تكلفة الانتاج التام وفقاً لطريقة الجرد الدفترى المستمر بالقرار ٢٠٤ .

و- يقترح فى نهاية السنة المالية إقفال حسابات التكاليف والمصروفات كما يلى :

* إما إقفال حـ/ ٣١ فى حـ/٢٩١١ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (ونفس الشئ فيما يتعلق بالحسابين ٣٢ ، ٣٣ وهذا هو الإجراء المتعارف عليه عالمياً ،

وفقاً للطريقة الثانية المقترحةوالاقفال يشمل تلقائياً حسابات ٣٦١١ ... الخ .

أو * إقفال حـ/٣١ فى ٣٦ ، وفقاً للطريقة الأولى (ثم إقفال ٣٦ فى ٢٩١١)وتصبح أرصدة الحسابات، ٣١،٣٢،٣٣، فى بداية الربع الثانى (إى من ٢٠٠٣/١٠/١) صفرا .

ذ- ووفقاً للطريقة الثانية المقترحة (أى دون إقفال ربع سنوى أو فى نهاية السنة المالية لحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣) فإنه يقترح إجراء القيود المحاسبية التالية لتحميل التكاليف وللترحيل إلى مراكز الأنشطة يومياً وفقاً لطريقة المخزون الدفترى أى أسلوب الجرد الدفترى المستمر . بالقرار ٢٠٤ كما يلى

١٠٠٠٠٠ من حـ/خامات ومدخلات إنتاج حـ/٣١١

(١٠٠٠٠٠ حـ/ ٣٦١١مركز إنتاج)

١٠٠٠٠٠ إلى مخزن خامات ١٦١١

عند استخدام الخامات

(والقيد السابق عليه قيد الشراء من مخزن خامات ومواد إلى حـ/ جارية بالبنوك أو موردين)

ويلاحظ أنه تم تحميل النفقة حسب طبيعتها وظيفتها فى ذات وقت حدوثها على التكاليف ويتم كذلك إجراء قيود يومية لإثبات الأجور (وقد لاتكون يومية) والمصروفات إما خصماً على حسابات البنوك (أو النقدية بالصندوق) أو/المصروفات مستحقة السداد حـ/٢٨٦ أو لحساب موردين ٢٨١ إن تم تأجيل سداد المبالغ المستحقة لأصحابها .

الأستاذ العام		الأستاذ المساعد/والمراكز
حـ/خامات٣١١ بالألف جنيه		حـ/٣٦١١ بالألف جنيه
١٠٠	مطابقات فورية ← →	١٠٠
	مطابقات فورية	تحليلى المراكز
		خامات١٠٠

* تتم مطابقات فورية (يومية/أسبوعية) لإحكام ضبط التكاليف والمصروفات والخامات المرحلة إلى الأستاذ المساعد وفى دفاتر مراقبة المراكز (والترحيل من واقع المستند الأصلى وليس من دفاتر يومية أو غيره) على أرصدة الحسابات بدفتر الأستاذ العام وتفتح حسابات (أستاذ عام) للأجور والمصروفات وللخامات .

وعن قيد إقفال الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ فى نهاية السنة المالية تطبيقاً للقرار ٢٠٤ وباستخدام الطريقة الثانية المقترحة يقترح الأتى بافتراض أن أرصدة الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ تشتمل على عمليات السنة المالية كلها وليس حتى ٢٠٠٣/٩/٣٠ فقط :

٣٠٠٠٠٠ من حـ/٢٩١١

إلى مذكورين

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/خامات ومواد (حـ/٣١١)

١٠٠٠٠٠ حـ/٣٦١١

١٥٠٠٠٠ إلى حـ/أجور (حـ/٣٢١)

١٥٠٠٠٠ إلى حـ/٣٦٢١

٥٠٠٠٠ إلى حـ/مصروفات ٣٣١

٥٠٠٠٠ إلى حـ/٣٦٣١١

٣٠٠٠٠٠ ـــــ ٣٠٠٠٠٠

أستاذ عام

حـ/خامات٣١١ بالألف جنيه

١٠٠	١٠٠ من حـ/٢٩١١
١٠٠	١٠٠

حـ/أجور ٣٢١ بالألف جنيه

١٥٠	١٥٠ من حـ/٢٩١١
١٥٠	١٥٠

أستاذ مساعد

حـ/المصروفات ٣٣١١ بالألف جنيه

٥٠	٥٠ من حـ/٢٩١١
٥٠	٥٠

حـ/خامات ٣٦١١ بالألف جنيه

١٠٠	١٠٠ من حـ/٢٩١١
١٠٠	١٠٠

الأستاذ المساعد

ح/أجور ٣٦٢١ بالألف جنيه

مدين	دائن
١٥٠	١٥٠ من حـ/٢٩١١
١٥٠	١٥٠

حـ/مصروفات ٣٦٣١١ بالألف جنيه

مدين	دائن
٥٠	٥٠ من حـ/٢٩١١
٥٠	٥٠

إيضاحات :

أ- من المفهوم أنه طبقاً لطريقة مسك الدفاتر التقليدية (الطريقة الإيطالية) فإن كل عملية مالية تثبت بقيد محاسبى فى دفتر يومية (مساعد) مختص وبنهاية شهر يتم تجميع المبالغ المثبتة على كل حساب فى قيد شهرى (مركزى) يثبت باليومية العامة ويرحل (من التسوية المركزية) إلى الحسابات المختصة بدفتر الأستاذ العام أما القيد المحاسبى (المفرد) فيتم ترحيله (من المستند) إلى الحسابات المختصة بالأستاذ المساعد تحقيقاً للضبط الداخلى .

ب- ويلاحظ فى قيد الإقفال المقترح أن كل حساب عام قد تضمن معه المركز أو النشاط الذى تحمل بتلك التكلفة أو المصروف (ونفس الشىء تم فى قيد تحميل التكلفة) . والنشاط طبقاً للمثال جميعه فى مراكز الإنتاج والخدمات الإنتاجية حـ / ٣٦ .

حـ- فى الطريقة الأولى ، يتم إقفال الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ فى حسابات النتيجة بتوسيط الحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ حسب استفادة كل منها من التكاليف والمصروفات (حسب طبيعتها) أى لاتقفل الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ مباشرة فى حـ/٢٩١١ . وهو اقتراح ورد أعلاه(وإن كنا نفضل الاقتراح الثانى) .

د- للسهولة فإن هذا المثال تضمن - فى كل حساب - عملية واحدة . وعادة فإن أى حـ/بالأستاذ العام من حسابات التكاليف والمصروفات المذكورة يرحل إليه وكما أشرنا قيد مركزى أو شهرى واحد لكل دفتر يوميه (يتضمن مئات القيود اليومية المسجلة فى دفتر اليومية المختص/وهناك عدد من دفاتر اليومية تغطى كافة أنشطة المنشأة) . وقد اعتبر مبلغ الـ ٥٠ ألف جنيه تكاليف صيانة (حـ / ٣٣١١/ أى حـ / ٣٦٣١١ . وللسهولة أيضاً لم يتم إظهار قائمة الدخل .

هـ - الترحيل لحساب ٢٩١١ يتم عادة مرة واحدة من حسابات الاستاذ المساعد وهى حسبات المراكز وبمراعاة المستندات (التسويات) .

٧- مفاهيم وبنود ومزيداً من المناقشة

٧-١ تكلفة الاقتراض

٧-١-١ معالجتان رئيسيتان :

تتفق أراء كثيرة على أن إقتراض المنشأة أموال الغير لتمويل أنشطتها هى سياسة من السياسات التمويلية للمنشأة وبالتالى فإن تكلفة هذا الاقتراض لاترتبط مباشرة بتكاليف الإنتاج ، الذى لايكون مسئولاً عنها ، بل تتم معالجتها ، كمعالجة أساسية (وجذرية) كمصروفات إدارية وتمويلية عامة وتحمل على الفترات المالية المستفيدة خلال فترة الإلتزام بالقرض .

ولقد نوقشت – فى فصل ٣ – بإيجاز رسملة تكاليف (وفوائد) القرض من أجل تشييد (أو إنتاج) أصل ما وشروط الرسملة التى جاءت فى هذا الفصل تنطبق على تشييد أصل ثابت (أى تستخدمه المنشأة التى تشييده ، ذاتيا) كما تنطبق كذلك على أصل متداول أو الإنتاج المخزون وتعتبر تلك النتيجة هى المعالجة البديلة لتحميل تكلفة الاقتراض على المصروفات .

وممكن أن نوجز شروط رسملة تكلفة القرض – وفقاً لمعايير المحاسبة وماجاء عنها فى الأصول الثابتة – فيما يلى :

أ- أن يكون الأصل المعنى الذى تم الإقتراض من أجله فى مرحلة تشييده (أو إنشائه) أو إنتاجه أى تحت الإتمام وليس تاماً .

ب- أن فترة الإنتاج أو التشييد فترة طويلة (أى أكثر من سنة مالية) .

حـ- وهو ماينطبق على أصول من نوعية معينة (وليست مكررة مثل تلك فى إنتاج الحلويات والملابس الجاهزة ومنتجات الألبان...) التى تحتاج إلى وقت طويل لكى يتم إنشائها أو إنتاجها للغرض التى تنشأ من أجله مثل البواخر والطائرات وسفن الفضاء ..

د- أن يكون مبلغ تكلفة الإقتراض ضخماً (وهو ماتطلبه المعيار الأمريكى ٣٤ SFAS 34) .

هـ- ألا يكون الأصل - الذى يُقترض من أجله - أراضى إلا أن كان ذلك من أجل تنميتها (المعيار الأمريكى ٣٤ أيضاً) .

فإذا لم يستوف الأصل المعنى هذه الشروط (وعلى الأخص إن كان فى مرحلة التشييد والإنتاج الطويلة) فإنه لاتتم رسملة تكلفةالاقتراض (والذى يتم من أجل هذا الأصل) بل تحمل هذه التكلفة على المصروفات .

وواضح أن هاتين المعالجتين مبنيتان على التكلفة الفعلية ctu.l لفائدة (ومصروفات) الاقتراض عند تحققها أو استحقاقها أى أن حدث incurred .

٧-١-٢ معالجة ثالثة

تتفق إذاً معايير المحاسبة - وكما أشرنا - على أن تكلفة الاقتراض ممكن أن يتم التعامل معها بإحدى المعالجتين السابق ذكرها . وقد اعتمد فى هاتين المعالجتين على الأساس الفعلى أى عندما تتحقق أو تحدث الفائدة والمصروفات على الاقتراض .

إلا أنه فى الحياة العملية قد تتبع بعض المنشأت معالجة ثالثة وهى لاتعتمد على حدوث الفائدة (والمصروفات) بالفعل وإنما تعتمد على تحميل تكاليف تشييد مبنى تم الاقتراض من أجله بكامل تكاليف الأموال الموظفة أو المستخدمة ch.rge construction with .ll costs of funds employed سواء حدثت وتحققت تكاليف الاقتراض أم لم تتحقق بعد .

مثال :

إقترضت المنشأة «ش» مبلغ مليون جنيه لمدة ٥سنوات لبناء مبنى سكن إدارى لها بمعدل فائدة ١٠ ٪ سنوياً ولنفترض أن فوائد وتكلفة هذا القرض خلال الـ٥ سنوات ٠,٦ مليون جنيه أى حوالى ١٢٠ ألف جنيه سنوياً ووفقاً لهذه المعالجة الثالثة فإن تكلفة المبنى تحت التشييد تحمل بمبلغ ١٢٠ ألف جنيه فى كل سنة (حسب العقد) وبغض النظر عن تحقق وحدوث تكلفة الاقتراض هذه أو عدم تحققها [٤٨] .

٧-١-٣ تكلفة الاقتراض على دفعات

تدفع المنشأة للمقاول الذى يقوم ببناء مبنى السكن الإدارى ، المشار إليه فى المثال السابق ، مستحقاته عادةعلى دفعات وبالمثل فالحصول على قرض المليون جنيه وكذا سداده يتم على دفعات ففى السنة الأولى مثلاً ستقترض ش وتدفع هذا القرض للمقاول - شرط أن يكون هناك تقدماً محدداً ومحسوباً بدقة لأعماله - فى

أول يناير سنة ٢٠٠٠ مبلغ ١٠٠ ألف جنيه . ونفس الشئ تقترض وتدفع فى أول مارس ٢٠٠٠ مبلغ ١٠٠ ألف جنيه وهكذا فى أول يوليو ٢٠٠٠ مبلغ ١٠٠ ألف جنيه ويفترض أن الفائدة السنوية ١٢٠ ألف جنيه علماً بأن السنة المالية لـ ش تنتهى فى ٢٠٠١/٦/٣٠ .

فالمقترح طبقاً لمعايير المحاسبة ، ممكن أن تحسب فائدة (تكاليف) الاقتراض كما يلى :

تاريخ الدفعة	مبلغ الدفعة بالألف جنيه	مدة القرض	الفائدة السنوية بالألف جنيه	فائدة عام ٢٠٠١/٢٠٠٠ ألف جنيه
٢٠٠٠/١/١	١٠٠	٦شهور	١٢٠	١٢/٦ x ١٢٠ = ٦٠
٢٠٠٠/٣/١	١٠٠	٤شهور	١٢٠	١٢/٤ x ١٢٠ = ٤٠
٢٠٠٠/٧/١	١٠٠	—	—	—
				١٠٠ (ألف جنيه)

ومعنى هذا أن تتحمل سنة ٢٠٠١/٢٠٠٠ تكاليف إقتراض بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه تضاف (إليها مصروفات البنك وعمولاته) [٤٩] والمقصود بمدة القرض تلك المدة المرتبطة بالسنة المالية أى الـ١٢ شهر .

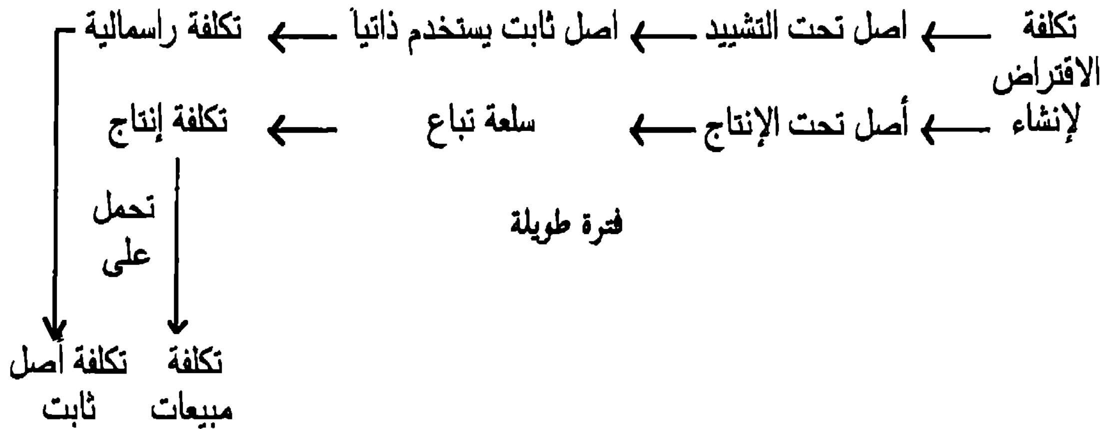
٧-١-٤ تأثير الرسملة فى حالتى إنتاج الأصل للبيع أو لإستخدامه

رغم أن تكلفة الاقتراض تعتبر – وكمعالجة ضرورية (قياسية) – مصروفاً فإن معايير المحاسبة تسمح – إذا تحقق فى الأصل الشروط السابق الإشارة إليها – برسملتها . والرسملة c.pit.liz.tion – وكما هو معلوم – تعنى اعتبار تكلفة الاقتراض تكلفة رأسمالية وكأنها أصل ثابت – قابل للإهلاك – فيتم إهلاك هذه التكلفة مع إهلاك الأصل ذاته .

وتتم رسملة تكلفة الاقتراض إذا كان الأصل الجارى تشييده أو إنتاجه أصلاً سيصبح عند إكتماله أصلاً ثابتاً أو سلعة ستباع . ولكن الأمر فى الحالتين ليس متشابهاً أو متساوياً بل يختلف ذلك أن تكلفة الاقتراض فى الحالة الأولى إن رسملت فهى تكلفة رأسمالية أما فى الحالة الثانية فهى تكلفة إنتاج سيباع وهو ما سيعتمد على عوامل السوق وغيرها . .

شكل رقم ١٠

رسملة تكلفة الاقتراض : تكلفة رأسمالية أو اعتبارها «تكلفة» إنتاجية



وفى حالة إنتاج سلعة كمبنى سيتم بيعه فإن سعر بيعه ينبغى – بعد دراسة معينة أن يحمل خلال إنشائه بتكلفة الاقتراض . أى أن عقد البيع سيتضمن بداءة وقبل بدء التشييد سعر تكلفة الإقتراض (وبمراعاة الظروف المرتبطة كعوامل السوق ..)

وكما أشرنا فإن الرسملة يمكن أن تتم فقط على السلع التى تنتجها المنشآت التى تمارس أنشطة ليست متكررة (أى تلك التى لاتنتج يومياً أو شهريا) وتتصف تلك السلع عادة بالضخامة (بارجه حربية أو غواصة عادية أو نووية أو أى منتج نووى أخر ..). ومن أجل هذا فإن بعض معايير المحاسبة ومنها معايير IAS – وأيضاً المعايير المصرية – عالجت هذه النوعية من الإنتاج المخزون فى معايير مستقلة (مثل معيار IAS ١١ عقود البناء والتشييد Construction Contrcts ومعيارى ٩ معايير محاسبية ، ٨ معيار محاسبة مصرية عقود الإنشاءات) .

مثال :

حصلت منشأة كريم لمقاولات المبانى بتاريخ ١٩٩٠/١/١ من بنك ما على قرض ١٠ مليون جنيه لبناء قرية سياحية لأحد عملاء هذه المنشأة ومدة القرض ١٠ سنوات ومقدار الفوائد والمصروفات السنوية على القرض مليون جنيه تدفع فى نهاية كل سنة مالية وقد أنهت المنشأة أعمالها فى ١٩٩٩/١/١ حيث سلمت القرية للعميل وبلغت تكاليف البناء بخلاف تكاليف القرض ١٥,٣ مليون جنيه (بمعدل ١,٧ مليون جنيه سنويا) وكان العقد مع العميل ينص على أن ثمن بناء وبيع القرية له ٢٥ مليون جنيه .

والمعالجة المقترحة باستخدام حسابات وبعض مفاهيم القرار ٢٠٤ والمعيارين المصريين (٩ ، ٨) ومعيار IAS رقم١١ كما يلى :

فى نهاية السنة الأولى :

حـ/تكاليف الإنتاج حـ/٣٦ بالألف جنيه بعد التحميل على حسابات ٣١ حـ ، ٣٢ ، ٣٣

١,٧ تكاليف	٢,٧ أخر المدة
١,٠ فوائد	
٢,٧	٢,٧

فى نهاية السنة العاشرة :

حـ/تكاليف الإنتاج حـ/٣٦

×	

حـ/فوائد (٣٨٣٣) بالألف جنيه

١,-	

إيضاحات :

أ- تعتبر القرية أصلاً مؤهلاً لتحمل تكلفة الاقتراض لأنه يتوافر فيها الشروط السابق الإشارة إليها مثل أن إنشائها يأخذ وقتاً طويلاً والقرية تحت الإنشاء وحين تتم تعتبر منتجاً تاماً يباع للعميل (ونفس الشئ إن كانت هذه المبانى تبنى لاستعمال منشأة كريم) ومبلغ تكلفة القرض ضخما كما يتطلب المعيار الأمريكى .

ب- يتحمل الأصل (القرية) - لذلك - بتكاليف القرض خلال السنة الأولى وقد ظهرت تكاليف القرض فى بند مستقل عن تكاليف الإنتاج بهدف التوضيح (وتظهر تكاليف القرض فى حـ/٣٦٣٣ أى ضمن تكاليف إنتاج هذا المبنى) .

جـ- ويظهر حـ/الإنتاج بنفس الشكل فى نهاية السنوات التسع حتى يكتمل الإنتاج ويسلم للعميل (١٩٩٩/١/١) . والمدة للبناء وبالتالى لحساب تكاليف القرض على تكلفة القرية للقرض هى فقط ٩ سنوات .

د- فى نهاية السنة العاشرة لايكون هناك إنتاج كما أن شرط إعتبار القرية أصلاً مؤهلاً - وفقاً لمعايير المحاسبة - قد انتفى لأن القرية لم تعد إنتاج غير تام بل إنتاجاً تاماً ولذلك فإن التكلفة عن الفوائد إن وجدت تحمل على حـ/٣٣٣ (طبقاً للقرار ٢٠٤) ولكن توظف على المراكز الإدارية والتمويلية أى تظهر بالحساب ٣٨٣٣ (ولاتظهر بالحساب ٣٦٣٣) ، والمقترح أنها مازالت مليون جنيه .

هـ- ويظهر المثال أن المنشأة لم تقم بأعمال أخرى فى السنوات التى يتم فيها إنشاء القريةوهو أمر بعيد الاحتمال ولكن للسهولة ظهر حـ/الإنتاج يتضمن تكلفة هذه القرية فقط كما يفترض أن تكاليف الإنتاج متساوية فى كل سنة وهو أمر غير طبيعى ولكن هذين الإفتراضين تم وضعهما لسهولة العرض والمتابعة كما أن المثال ركز فقط على فائدة القرض ومصروفاته كما افترض المثال أن مبلغ الفائدة ثابت رغم أنه قد يتفق على نسبة معينة من مبلغ القرض تحسب على الرصيد بعد سداد القسط السنوى للقرض .

ويهم التأكيد - وكما جاء فيما تقدم - على أن المعالجة الأساسية (الجذرية) لتكاليف الإقتراض من أجل إنشاء أو إنتاج أصل ما هو اعتبارها مصروفات . وقد أشرنا فيما تقدم أن مصطلح مصروفات كثيراً مايتم استخدامه لكى يعنى مصروفات عامة أى لاترتبط بالإنتاج والنشاط الرئيسى للمنشأة .

وقد أخذت المعايير المصرية - وإلى حد كبير - بهذا المفهوم ، وكذلك أخذ به القرار ٢٠٤ (خاصة وأنه أورد حساباً باسم تكاليف ومصروفات حـ/رقم٣) .

وقد تطلب القرار أن تثبت فوائد الاقتراض بالحساب ٣٣٣ (فوائد) وهذا الحساب - وكما أشرنا وسيجئ - من الحسابات التى تظهر فى مراكز الإنتاج والمراكز الإدارية والتمويلية بما يعنى أن تكلفة (أو فوائد) الاقتراض قد تحمل على تكاليف الإنتاج على أساس مثلاً أن القرض قام به المصنع أو تحمل على المصروفات العامة حسب الأحوال. وإذا رجعنا إلى الإيضاح (د) فى المثال المتقدم عن تكلفة الاقتراض فى السنة العاشرة وبعد الإنتهاء من القرية فإنها تحمل على المصروفات العامة (أى الإدارية والتمويلية كما يسميها القرار ٢٠٤ بالحساب ٣٨٣٣) .

وتجدر تكرار الإشارة إلى أن القرار ٢٠٤ قد أدرج حساب فوائد فقط ضمن

حسابى ٣٦ ، ٣٨ بما يعنى أن أنشطة البيع بالمنشأت – التى تعمل بالقرار – لاتثبت فوائد اقتراض فى حساباتها فهل المعنى من ذلك أنه ليس من حقها – بمفردها – الاقتراض أم أن الاقتراض يتم لمصلحتها ولكن تتحمله الإدارة (المراكز الإدارية والتمويلية) ؟ وإذا كان الرأى الأخير هو الأقرب للمقصود فلماذا لايتحمل نشاط البيع – وكما هو الحال فى النشاط الإنتاجى – أعباء مايتم لمصلحته ؟ والحقيقة أنه – وكما أشرنا – فإن المعالجة الجذرية لتكاليف الإقتراض هو تحميلها على الفترة (أى المراكز الإدارية والتمويلية) وأما الإستثناء فهو التحميل – بشروط معينة سبق ذكرها – على المراكز الإنتاجية والقرار هنا يتفق والعرف المحاسبى .

٧-٢- التلف أو الفقد ومخلفات الإنتاج الصناعى والعجز

٧-٢-١ مقدمة

يستخدم المحاسبون المصطلحات الأربع المذكورة للدلالة على حالة قد تحدث للصنف أثناء إنتاجه أو بعد تمام إنتاجه ، وبصفة عامة الحالة التى قد يكون عليها أصل ما موجود وقائم أو أصل كان موجوداً ولم يصبح كذلك. ويستخدم المحاسبون فى دول الشمال (أو الغرب) فى أحوال معينة فى هذا الصدد عدد من المصطلحات مثل Scr.p أى النفاية أو الخردة ، وshort.ge أى العجز، و d.m.ge/spoil.ge التلف . ويتفق كثير من المحاسبين الأجانب على استخدام كل مصطلح من تلك المصطلحات لحالة معينة . فالمصلح الأول مثلاً يطلق على القيمة الباقية من الأصل الثابت بعد إنتهاء عمره المفيد .

والجدير بالإشارة أن كثير أو معظم المعايير والمراجع الأجنبية وكذا العربية لم يعرف وبوضوح المقصود من كل مصطلح من المصطلحات المذكورة . ولكن يمكن القول أن من هذه المصطلحات – مثل التلف – مايعرقل عملية بيع أو استخدام الأصل بدرجة مقبولة أى أنه لايمكن وصف هذا الأصل بأنه جديد ١٠٠ ٪ أو صالح ١٠٠ ٪ .

٧-٢-٢ التلف والمخلفات

٧-٢-٢-١ التلف

قد يحدث التلف لأى أصل متداول (أو ثابت) لأسباب متعددة منها طبيعة الخامات وطبيعة التشغيل . وقد يمكن استخدام الأصل إن كان تلفه بسيطاً (٣-١ ٪مثلا) . وقد لايمكن استخدامه إن كان التلف كبيراً وجسيماً (١٠٠ ٪ أو ٩٨ ٪مثلا)

كما فى حريق خامة من الخامات بكاملها .

في ظل النشاط المعتاد

وقد فرقت معايير المحاسبة - خاصة تلك التى تتناول المخزون - بين التلف الطبيعى وغير الطبيعى شرط أن يكون ذلك التلف فى ظل النشاط المعتاد للمنشأة (وقد أشرنا إلى ذلك فيما تقدم) . ومما يؤدى إلى التلف ولكن فى ظروف غير معتادة ، الحريق الذى قد ينتج منه تلفاً غير طبيعى ليس ناتجاً عن النشاط المعتاد للمنشأة . وهو مايتم معالجته بشكل مختلف عن التلف الطبيعى .

ولقد تكلمنا عن مسألة «النسبة الضئيلة أو البسيطة» لتحديد فيما إذا كان البند - الذى ليس له صفة المخزون أى ليس للبيع مثلاً - يعتبر مخزوناً أم لا . وممكن ، وفى حدود معينة ، استخدام تلك النسب على التلف حسب كل صناعة أو تجارة أو أى نشاط حيث تكون هناك معدلات متعارف عليها للتلف الذى يحدث على أصل ما نتيجة العملية الإنتاجية أو نتيجة النشاط بصفة عامة . ولعله من الأمثلة من أنشطة المنشآت الأكثر وضوحاً - وذكرت بهذا الكتاب - هو تلف (أو مخلفات) ورق طبع الصحف (والمجلات) فى منشأة طباعة وارتباط مايتلف (أو يتخلف) بنوعية (أى منشأ/وجهة تصنيع) الخامة المستخدمة فى تصنيعه إذ من الممكن أن يزداد التالف أو المتخلف إلى معدلات تبدو ضخمة (أكثر من ٣٥٪) فى حين أن هذا المعدل - وفقاً لنوعية هذا الصنف من الورق ونوعية المادة الخام التى صنع بها - يعتبر معدلاً طبيعياً (كما فى ورق طبع الصحف الروسى معاملات المنشآت الصحفية فى التسعينات من القرن الماضى) ولم تعرف المعايير المصرية بالتفصيل المقصود من التلف ، وإن كان القرار ٢٠٤ قد أشار إلى نوعية معينة منه .

وقد عرف النظام المحاسبي الموحد العادم العادي للإنتاج

«هو ذلك القدر المتخلف والهالك والفاقد فى العملية الإنتاجية والذى يسمح به فى ظل ظروف عادية وطبيعية معلومة» .

كما عرف العادم غير العادي

«هو ذلك القدر المتخلف والهالك والفاقد فى العملية الإنتاجية والذى يزيد عن العادم العادى للإنتاج ، ولايسمح به فى ظل الظروف العادية والطبيعية المعلومة» .

وعرف النظام الإنتاج التالف :

«هو ذلك القدر من الإنتاج الذى لاتنطبق عليه كلية المواصفات الأساسية التى كان من المستهدف توافرها فى الإنتاج ، وقد يمكن إعادة تشغيل الإنتاج التالف أو بيعه على حالته» (٥٠) .

ويمكن أن يستنتج من تعريفات ن.م.م. مايلي :

أ- لايفرق النظام كثيراً بين مصطلحات العادم والمخلفات والهالك والفاقد .

ب- يربط النظام تلك المصطلحات بالعملية الإنتاجية (دون الأنشطة الأخرى) .

جـ- ويمكن أن تعتبر العملية الإنتاجية هنا هى العملية الإنتاجية الصناعية أو غير الصناعية .

د- ويرى النظام أن مصطلح تالف يعنى إنتاج لايتصف بالمواصفات المستهدفة (وقد يمكن ربطه بالإنتاج التام التالف حيث أنه من الممكن بيعه على حالته تالف بنسبة بسيطة ٣٪ مثلاً) .

تلف الإنتاج بعد فترة من إنتاجه

(قرار ٢٠٤)

تطلب القرار ٢٠٤ أن :

«كما يحمل هذا الحساب بتالف الإنتاج التام الذى يعتبر من التكاليف التسويقية والذى يتمثل فى ذلك التالف من الإنتاج الذى يتم فى مرحلة البيع وتقتضيه طبيعة السلعه كما هو الحال بالنسبة للمحاصيل الزراعية» (٥١) (والحساب المقصود فى تلك الفقرة هو الحساب رقم٣٧ التكاليف التسويقية) .

وقد أوجد القرار ٢٠٤ بهذه الفقرة قواعدا جديدة - لم يسبقه إليها العرف المحاسبى المصرى - فيما يتعلق بالتالف من الإنتاج التام الذى يحدث فى المراكز التسويقية :

أ- تالف الإنتاج التام فى المراكز التسويقية - رغم أنه ينتج عن طبيعة السلعة- فإنه يحمل على التكاليف التسويقية ويبدو أن ذلك يرجع إلى أنه حدث فى هذه المراكز التسويقية .

ب- ويبين القرار إن هذا التالف من الإنتاج التام ، طبيعى إذ تقتضيه طبيعة السلعة ومن ثم يحمل على التكاليف التسويقية .

جـ- ولم يشر القرار - بالتالى - إلى تأثير ذلك التلف على عملية البيع وإمكانيته وعلى سعر البيع . وقد يرجع ذلك إلى طبيعة السلعة محل البيع وظروف وطريقة التخزين .

ومن المتفق عليه - وسبقت الإشارة إليه إنه إذا كان حجم الإنتاج التالف فى حدود المعدل الطبيعى فإن تكلفته تحمل على تكاليف الإنتاج (وليس التوزيع) أما إذا كان حجم الإنتاج التالف يزيد عن المعدل الطبيعى تحملت به المصروفات ولم يشر القرار إلى ذلك وإن كان ذلك التلف بعد الإنتاج التام مباشرة أو بعد فترة من إتمامه .

وتنقلنا تلك الجزئية إلى جزئية قريبة وهى «خدمات بعد البيع» أو «ضمان البيع». فمنشأت تصنيع وبيع سيارات الركوب تعطى ضمانات للعملاء مشترو سياراتها وتعهدات بإصلاح أى أعطال أو إعطاب تصيب سيارات المباعة خلال فترة معينة (٦شهور أو سنة) أو عدد من الكيلو مترات/مسير (٢٠ ألف كيلو متر/مسير أحيانا) تقطعها السيارات المباعة أيهما أقرب إلى درجة أنه قد يعيد المشترى السيارة ويأخذ بدلاً منها فى بعض دول الغرب ، وأمريكا. وفى هذا فإن المعيار IAS ٣٧ يعطى مثالاً يبين فيه أن المنشأة المنتجة البائعة تتحمل تكاليف إصلاح تلك السيارات حتى فترة ٦شهور من تاريخ البيع وتعتبرها التزامات تكون المخصصات اللازمة فى حينه لمقابلتها وبالتالى فالمعيار IAS لايعتبرها تكاليف تسويقية أو تكاليف بيع [٥٢] .

المعيار البريطاني ٩ والتلف العادي

وتعود بناء تلك المناقشة إلى ماهو تالف (أو متخلف) عادى وبين ماهو غير عادى (أو غير طبيعى) وفى هذا فإن المعيار البريطانى ٩ (SSAP9) ترك مسألة عادى وغير عادى دون تعريف ودون تحديد وهو مايراه - تأييداً لرأينا عن مسألة النسبة الضئيلة - «دفيز وباترسون وويلسون» من سوء الحظ unfortunutly ولكن المعيار ٩ «أوجد بعض العوامل التى يجب أخذها بعين الإعتبار كإرشادات -the stndrd does give some guid . nce....to be considered”

ومن هذه العوامل التى أوردها المعيار ٩ «أ- حجم الإنتاج ... فى ظروف العمل «مثل العمل وردية واحدة أو وردتيتين ، ب- مستوى النشاط المقدر ... جـ- مستوى النشاط فى السنة محل المراجعة (المعنية) ومستوى النشاط فى السنوات السابقة the volume of production...under - the working conditions “e.g. single or double shift”... b- the budgeted level of ctivi- ty... c- the level of ctivity in the yer under review nd in the previous yers.” [٥٣] .

المعالجة المحاسبية المقترحة للتلف الطبيعي للإنتاج التام

مثال :

بلغ الإنتاج التام من محاصيل زراعية يتلف بعضها من مرحلة البيع فى سنة مالية ما فى إحدى المنشأت الزراعية - (١٠٠) ألف وحدة من صنف واحد تكلفتها مائة ألف جنيه وبلغ التالف منه ١ ٪ علماً بأن المعدل الطبيعى (العادى) للتلف هو ٥ ٪ وأن التلف جسيم أى سيتم التخلص من التالف بطريقة من الطرق (ليس منها البيع للغير) كما أن المنشأة تتبع طريقة الجرد الدفترى المستمر .

المقترح وفقاً للحسابات بالقرار ٢٠٤ إجراء القيد التالي :

١٠٠٠جنيه من حـ/تالف إنتاج تام (حـ/٣٧٣٨)

١٠٠٠جنيه إلى حـ/مخزون إنتاج تام حـ/١٦٣

إيضاحات

أ- تبلغ عدد الوحدات التالفة ألف وحدة أى أنها فى حدود التلف الطبيعى الذى يبلغ معدله وفقاً للمثال (٥) آلاف وحدة .

ب- غير أن القرار ٢٠٤ لم يفرق بين التلف العادى (والذى وفقاً للقواعد المتعارف عليها وليس القرار يتحمله الإنتاج) وغير العادى (والذى يحمل على حـ/أ.خ) ومن ثم فإنه تطبيقاً للقرار ٢٠٤ تحمل تكلفة جميع الوحدات التالفة (١٠٠٠ وحدة تكلفتها ألف جنيه) على حـ/٣٧٣٨.

جـ- لأن التلف جسيم حدث للإنتاج التام وهو مخزون ولم يبع بعد فإن تكلفته تستبعد من تكلفة المخزون أخر المدة .

د- يفترض فى المثال أن الوحدات المنتجة متشابهة فى كل شئ وبالتالى فإن تكلفة كل وحدة تساوى تكلفة الوحدة الأخرى (ثم تلفت منها - بعد فترة من الإنتاج - وحدات أخرى) .

هـ- وفقاً للمثال فإن المنشأة تتبع طريقة الجرد الدفترى المستمر لإثبات المخزون وبالتالى فإن حـ/١٦٣ يظهر تلقائياً المخزون أخر المدة (ويفترض أنه المحاصيل فى مخزن البيع) .

و- إذا افترض وكان لهذا الإنتاج التالف قيمة فإنه يمكن إدراجها بحساب مخزن المخلفات والخردة (حـ١٦١٥) رغم أن القرار قصر هذا الحساب على «المخلفات من النشاط الإنتاجي أو من المشتريات ..» ولم يشر إلى مخلفات الإنتاج التام فى المراكز التسويقية . أو قد يمكن مراقبتها كمياً ثم إثبات مايباع منها لحساب ٤٤٤١ رغم أنه حـ/أرباح وليس إيرادات . والمعالجة الأولى قد تكون أرجح .

التلف أثناء الإنتاج

قد تتلف وحدات من الإنتاج غير التام أثناء إنتاجها . فإذا إفترضنا أن وحدات غير تامة تلفت أثناء إنتاجها وتكلفتها ٣٠ ألف جنيه وأن هذا التلف طبيعى وأن صافى قيمتها البيعية خلال السنة السابقة ٢٠ ألف جنيه .

المعالجة المقترحة

باستخدام الدليل المحاسبى الوارد بالقرار ٢٠٤ فإنه يقترح القيد التالى :

٢٠٠٠٠ من حـ/مخزن المخلفات والخردة (حـ/١٦١٥)

٢٠٠٠٠ إلى حـ/تكاليف إنتاج (حـ/٣٦)

إيضاحات :

أ- اعتبرت - تطبيقاً للنظام المحاسبى الموحد وللقرار - الوحدات التالفة كمخلفات .

ب- يتم إستبعاد الوحدات غير التامة التالفة وإثباتها بقيمتها البيعية فى مخزن المخلفات والخردة خصماً من تكاليف الإنتاج التى وفقا للقرار ٢٠٤ تحمل أولا بأول بتكاليف الانتاج (دون انتظار لاقفال حسابات ٣١، ٣٢، ٣٣ وفقا للمعالجة المقترحة السابق الإشارة إليها) ..

جـ- تحمل الإنتاج كمحصلة لهذا القيد بالفرق بين تكلفة هذا الإنتاج غير التام التالف وبين قيمته (المتوقع بيعه بها والمحسوبة على أساس متوسط أسعار بيع هذه التوالف أو المخلفات فى السنة السابقة ويبلغ ١٠ آلاف جنيه (٣٠ ألف جنيه تكلفة مطروحاً منها ٢٠ ألف جنيه قيمة تقديرية بيعية) .

د- يلاحظ أنه لم يتم تأثير رصيد حساب المخزون من الإنتاج غير التام بهذا التلف لأن هذا التلف تم أثناء السنة وأثناء إتمام الإنتاج غير التام .

هـ- إفترض المثال ، للسهولة ، أن تلف جميع الوحدات التالفة هو تلف طبيعى.

و - إذا لم يتم تحميل حـ / ٣٦ تكاليف الانتاج بالخامات والأجور والمصروفات المرتبطه بهذا التالف فإنه يحسب نصيبه من الخامات والأجور والمصروفات وتخصم من هذه الحسابات (٣١، ٣٢ ، ٣٣) وفقا لما تم تحميله عليها أصلا عن هذا التلف.

التلف غير الطبيعى

إذا افترضنا فى المثال السابق أن من ضمن الوحدات التالفة البالغ تكلفتها ٣٠ ألف جنيه ماقيمته ٢٥ ألف جنيه وحدات تالفة تلفاً طبيعياً ، ٥ آلاف جنيه وحدات تالفة تلفاً غير طبيعى **فإنه وفقاً للعرف المحاسبى العالمى يمكن إجراء القيد التالى (باستخدام الحسابات بالقرار ٢٠٤:**

٥٠٠٠ من حـ/أعباء وخسائر (٣٥)

٥٠٠٠ إلى حـ/تكاليف إنتاج حـ/٣٦

إيضاحات

أ- تم تخفيض تكاليف الإنتاج بقيمة التلف غير الطبيعى أو غير العادى . وعلى اعتبار أن تكاليف الانتاج تحمل أولا بأول على حـ / ٣٦ (وفقاً للطريقة الثانية المقترحة فيما تقدم لتحميل حـ / ٣٦) .

ب- تحمل حـ/أعباء وخسائر بقيمة هذا التلف باعتباره خسارة ضمن حـ / مصروفات عامة .

جـ- إن أمكن بيع هذا التلف ممكن إظهار «أرباح» البيع ضمن إيرادات متنوعة.

د- لأن التلف غير العادى أو غير الطبيعى لايتحمله الإنتاج وفقا للعرف العالمى فإنه تم إختيار الحساب ٣٥ (من بين الحسابات بالقرار ٢٠٤) لأن هذا الحساب - وكما أشرنا وسيأتى - لاتحمل مبالغة (وظيفيا) على مراكز الأنشطة وإنما تحمل على حـ / أ.ح وممكن أن يثبت فى حـ/٣٥٨ خسائر غير عادية . مع ملاحظة أن القرار ٢٠٤ لم يتطلب هذه المعالجة وإنما تتم المعالجة «بالنسبة للمخلفات من العمليات الإنتاجية» فى حـ/١٦١٥ كما أشرنا .

٧-٢-٢-٢ المخلفات

قد يعنى مصطلح مخلفات : أ- كل مايتخلف عن العملية الإنتاجية (سواء كانت صناعية أو غير صناعية) سواء له منفعة أو ليست له منفعة . فمصطلح متخلف قد لايعنى بالضرورة أن كل مايتخلف من الإنتاج (سواء تام أو غير تام) معيب b.d/ defected . ويعنى ب- أن وحدة أو أكثر من وحدات الإنتاج لم تمر بمرحلة ما ، أى أن تلك الوحدة (أو الوحدات) تخلفت عن خط الإنتاج أى أنها تعتبر منقوصة بتلك المرحلة وقد يمكن أو لايمكن إتمام إنتاجها . ومن المتخلف كذلك هو حـ- المنتج الفرعى (أو المنتج الجانبى) by-product .

ويبين معيار المخزون رقم٢ (ضمن المعايير المحاسبية) أن :

«مخلفات الإنتاج كمثال يوضح طبيعة هذا النوع من المنتجات الفرعية وتتمثل هذه المخلفات فى كل مايتخلف لدى المنشأة نتيجة نشاطها الإنتاجى بما فى ذلك العوادم والنفاية والخردة بشرط أن تكون ملموسة ويمكن قياسها ...» (٥٤) .

وهذا المعيار ، وامتداداً للنظام المحاسبى الموحد ، لايفرق كثيراً بين المصطلحات السابقة الإشارة إليها : مخلفات ، عوادم ونفاية وخردة (وهالك وفاقد كما جاء فى ق.م.م) ويبين أن من المخلفات العادم والفاقد .

وكما سبقت الإشارة فإنه مما يتخلف عن الإنتاج فى بعض الصناعات مايفيد صناعات أو أنشطة أخرى مثل «نشارة» الخشب فى صناعة الأخشاب «والموبيليا» ، فهى منتج فرعى تفيد نشاط آخر (أو أكثر) .

ويلاحظ أن بعض معايير المحاسبة - مثل المعايير المصرية ومعايير IAS - لاتعالج ضمن معالجتها للمخزون ، المنتجات الفرعية .

وتعالج المخلفات - طبقاً للقرار ٢٠٤ - ضمن مخزن المخلفات والخردة حـ / ١٦٥ (كما جاء فيما تقدم عن التلف) .

مخزن المخلفات بالقيمة البيعية التقديرية الصافية

تنفيذاً للقرار ٢٠٤ ، فإنه على المنشأت التى تعمل به ، أن تثبت المخلفات فى مخزن المخلفات والخردة«... يحمل بالقيمة التقديرية لها خلال الفترة محسوبة على أساس صافى قيمتها البيعية المقدرة على ضوء متوسط أسعار بيعها خلال العام السابق ...» (٥٥) .

وإضافة للتحفظات السابق الإشارة إليها عن تضمين المخزون أحياناً مواداً (أو مخلفات) لاتتفق طبيعتها مع مايجب أن يتضمنه المخزون من خامات وإنتاج غير تام وتام وبصفة عامة ما يجب أن يتصف به المخزون فإن المخلفات فى حـ/١٦١٥ ليست لها طبيعة الخامات ثم أنها تقيم بسعر القيمة البيعية الصافية فقط وليس بالتكلفة أو السوق (أو القيمة البيعية الصافية) أيهما أقل علاوة على أن تلك القيمة هى قيمة بيعية وتقديرية وليس بالطبع فعلية (لأن البيع لم يتم) . ويعنى هذا أنه إذا كانت ق.ب ص أكبر من تكلفة هذه المخلفات فإن تكاليف الإنتاج تظهر بأقل من حقيقتها لأننا لم نطبق التكلفة أو القيمة البيعية الصافية أيهما أقل – والتكلفة هنا هى الأقل (ولكننا لانخفض بها ، وفقاً للقرار) تكاليف الإنتاج وإنما تخفض هذه التكاليف بالقيمة البيعية) ويظهر بالتالى مجمل الربح أكبر من حقيقته (وصافى الخسارة أقل من حقيقتها) . فإذا افترضنا فى منشأة ما أن تكلفة الإنتاج أثناء سنة ما ٢٠٠ ألف جنيه وأن تكلفة الوحدات غير التامة التالفة التى ستباع كخردة ٨ آلاف جنيه فى حين أن قيمتها البيعية الصافية ٢٠ ألف جنيه فمعنى ذلك أنه يتم تخفيض تكاليف الإنتاج (حـ/٣٦) بالمبلغ الأخير (وليس ٨ آلاف جنيه) أى أن تخفيض تكاليف الإنتاج تم بالزيادة بمبلغ ١٢ ألف جنيه وبالتالى تنخفض تكلفة إنتاج أو شراء وحدات مباعة (تكلفة المبيعات) ، ويزيد مجمل الربح (أو تنخفض الخسارة) بهذا المبلغ (١٢ ألف جنيه) .

المخزون المتوقف

حركته (الرواكد)

وفقاً لما تقدم فقدتطلب القرار ٢٠٤ أن تعالج أرصدة المخزون المتوقفة مثل المخلفات والخردة فى حـ/مخزن المخلفات والخردة .

«يظهر هذا الحساب حركة الخردة والرواكد والمخلفات من النشاط الإنتاجى ..» وقد ورد هذا المطلب فى ذات الفقرة التى تضمنت تقييم الموجودات فى مخزن المخلفات والخردة بالقيمة البيعية (والسابق الإشارة إليها) . ومفهوم أن الرواكد هى أصناف متوقف حركتها . ولكن ليس من الواضح المقصود «بالرواكد» هل هى مخزون تام أم خامات ؟ أم هل هى إنتاج غير تام متوقف أم هى كل ما هو متوقف حركته وهو المرجح ؟ علاوة على أن القرار لم يحدد مدة التوقف ونوعية هذا المخزون وأحجامه وأهميته للمنشأة (وهناك تخزين استراتيجى) .

وتوقف الخامات عبارة يفهم منها أن الخامات توقف استعمالها فى النشاط المعتاد للمنشأة أما بسبب توقف نشاط المنشأة أو أن المنشأة غيرت من نشاطها وفى هذه الحالة الأخيرة فإن تلك الخامات لايصح اعتبارها متوقفة بل مستغنى عنها .

أما توقف الإنتاج التام فيرتبط أولاً بمدى ارتفاع جودته وسعره ثم حاجة السوق إليه ومدى توافر البدائل الأعلى جودة والأقل سعراً . فإذا كان السوق مثلاً فى غير حاجة إليه ولن يباع فقد يصبح أنذاك كالمخلفات أو الخردة وذلك بعد دراسة مستفيضة (بعض الكتب التى تتناول موضوعات ليست هامة للجمهور بصفة عامة قد لاتجد سوقاً لها بما يعنى أن سعر بيعها الأصلى ينبغى تخفيضه ، ثم قد تصبح كالخردة ان لم تبع ككتب) .

خسارة المخلفات والخردة
(أو غيرهما) ضمن الأعباء والخسائر (قرار ٢٠٤)

لم يضمن القرار ٢٠٤ الدليل المحاسبى - كما أشرنا - حساباً لإثبات قيمة المخلفات والخردة أن أعيد استخدامها ان كانت صالحة لذلك - أما خسارة بيع هذه المخلفات والخردة فقد ضمنها حساب الأعباء والخسائر حـ/٣٥ (وضمن الربح منها حـ/٤٤٤١) .

مثال :

بلغت قيمة المخلفات فى حـ/المخزن (حـ١٦١٥) - فى منشأة عبدالرحمن الصناعية - أول السنة المالية ٢٠٠٠/٢٠٠١ ، ١٠٠ ألف جنيه وبلغت قيمتها أثناء السنة ٦٠٠ ألف جنيه وقد بيعت جميع المخلفات بحساب المخزن بمبلغ ٦٥٠ ألف جنيه نقداً .

ويقترح أن تتم المعالجة المحاسبية - تطبيقاً للقرار ٢٠٤ - كما يلى :

حـ/١٦١٥	بالألف جنيه
١٠٠ أول المدة	٦٥٠ مبيعات(٢)
٦٠٠ أثناء السنة (١)	٥٠ خسارة (٢)
٧٠٠	٧٠٠

حـ/٣٥٤١	بالألف جنيه
٥٠ (٢)	

حـ/١٩٣	بالألف جنيه
٦٥٠ (٢)	

إيضاحات :

أ- أثبت ٦٠٠ ألف جنيه مخلفات أثناء السنة بالقيد الذى أشير إليه فيما تقدم (من حـ/١٦١٥ إلى حـ/٣٦) وهو القيد رقم ١ .

ب- الفرق بين الرصيد الدفترى للمخلفات والمتمثل فى رصيد أول المدة والمخلفات أثناء السنة المالية (٧٠٠ ألف جنيه) وبين ثمن البيع المسدد للبنك ، خسارة ٥٠ ألف جنيه .

جـ- للسهولة لم تثبت استحقاقات الضرائب واقتصر الترحيل للحسابين حـ/٣٥٤١ خسائر بيع مخلفات ، حـ/١٩٣ (حسابات جارية بنوك) على قيدى الخسارة وثمن البيع المحصل .

من مذكورين :

حـــ

٦٥٠ من حـ/١٩٣

٥٠ من حـ/٣٥٤١

حـــ

٧٠٠ إلى حـ/١٦١٥

قيد ٢ إقفال حـ/١٦١٥

د- يقفل حـ/خسائر بيع مخلفات فى حـ/٢٩١٣ (حـ/أ.خ) .

- وتجدر اعادة الاشارة بأن القرار ٢٠٤ لم يتطلب أن تعامل الخامات وباقى الحسابات ضمن الحساب ١٦١ (مخزن خامات ومواد ووقود وقطع غيار) - وكما فعل مع المخزون من الإنتاج غير التام والتام والبضائع - بإحدى طريقتين : الجرد الدفترى الدورى والمستمر ، وإنما تطلب معالجتها بمسك حسابات لها (أى بالطريقة الثانية ، الجرد الدفترى المستمر) . ويتم إثبات المخلفات بالمخزن بقيمتها البيعية الصافية .

المخلفات غير الطبيعية
وفقاً لمعايير المحاسبة تحمل على الفترة

إذا إفترضنا - فى منشأة عبد الرحمن - أن مخلفات الإنتاج أثناء السنة المالية ١٩٩٩/ ٢٠٠٠ تبلغ مليون جنيه منها ٤٠٠ ألف مخلفات غير طبيعية وأن تكالف الإنتاج أثناء السنة ١٠ مليون جنيه فإنه وفقاً لمعايير المحاسبة (ولكن باستخدام الحسابات بالقرار ٢٠٤) يمكن - بإتباع طريقة المخزون الفعلى (الدورى) - أن تتم المعالجات المحاسبية كما يلى :

حـ/٢٩١١	بالألف جنيه
٩٦٠٠ حـ/٣٦ (٢)	
٩٦٠٠	٩٦٠٠

حـ/٣٦	بالألف جنيه
١٠٠٠٠	٤٠٠ من حـ/٣٥ (١)
	٩٦٠٠ حـ/٢٩١١ (٢)
١٠٠٠٠	١٠٠٠٠

حـ/٣٥٤٥	بالألف جنيه
٤٠٠ حـ/٣٦ (١)	٤٠٠ حـ/٢٩١٣ (إقفال)
٤٠٠	٤٠٠

إيضاحات :

أ- تمت معالجة المخلفات غير الطبيعية طبقاً لمعايير المحاسبة .

ب- وعلى هذا فالمخلفات الطبيعية ٦٠٠ ألف جنيه قد حملت على الإنتاج وبلغت تكلفة الإنتاج ٩,٦ مليون جنيه بدلاً من ٩ مليون جنيه (والفرق هو قيمة التلف وليس الطبيعى) . أما التلف غير الطبيعى فقد تحملته الفترة وظهرت قيمته - بالحساب المقترح ، فصل٢ - هو حـ/٣٥٤٥ الذى أقفل فى حـ/أ.خ . وممكن استخدام حـ/ ٣٥٤١ لإثبات خسارة بيع هذه المخلفات، إن أمكن بيعها .

جـ- قدرت قيمة المخلفات طبقاً للقرار ٢٠٤ على أساس صافى قيمتها البيعية (متوسط أسعار البيع السنة الماضية) .

د- إذا اتبعت طريقة الجرد الدفترى المستمر فإن رصيد حـ/٣٦ يقفل فى حـ/١٦٢ وليس فى حـ / ٢٩١١ .

هـ- الأرقام داخل الحسابات تعبر عن القيدين المحاسبيين وقد اقتصر المرحل للحسابات على هذين القيدين فقط ولم يصور حـ/أ.خ .

٧-٢-٣ العجز (والفقد)

٧-٢-٣-١ مقدمة

من المفهوم أن العجز هو حالة أخرى من الحالات التى إن حدثت فإنها لاتؤدى فقط ، إلى انخفاض قيمة وكفاءة الأصول بل تؤدى إلى فناء الجزء الذى حدث فيه العجز أو الفقد .

ومن العجز ماهو طبيعي وماهو غير طبيعى. وقد ينتج العجز أو الفقد الطبيعى من طبيعة النشاط أو طبيعة السلعة مثل الخامة المخزونة أو المستخدمة . فمثلاً من المواد السائلة ماقد يتبخر من طول مدة التخزين أو من التعرض لعوامل الطبيعة (أو غير الطبيعة) كالحرارة الشديدة .

والفقد الطبيعى قد يشبه ، وإلى حد ما ، العجز الطبيعى وإن كانت بعض حالات من الفقد قد تنتج من عدم المحافظة على الأصل نتيجة لضعف الرقابة الداخلية .

وقد يحدث العجز أحياناً لأصل معين كالنقدية عندما يتم «كسر» الخزينة بفعل فاعل وقد لاتلقى المنشأة حينئذ بالمسئولية على أمين الخزينة بعكس الحال إن حدث العجز فى عهده أمين الخزينة دون وجود أى أثر لاستخدام العنف بفعل فاعل أو ماشابه فقد تعتبر المنشأة حينئذ أن أمين الخزينة مسئولاً وأن العجز إختلاس embezzlement (وفى الحالتين فالعجز غير طبيعى) .

وبصفة عامة فإن العجز غير الطبيعى هو فقد الشئ بمعدل لايتفق وطبيعة الأشياء أو النشاط .

وتتم عادة معالجة العجز الطبيعى الناتج عن تصنيع سلعة ما على تكاليف الإنتاج الصناعى لهذه السلعة ويحمل العجز غير الطبيعى على المصروفات مثله فى ذلك مثل كل الحالات التى تصنف على أنها غير طبيعية - كالتلف والمخلفات .. - وتحدث على أصل أو شئ ما .

٧-٢-٣-٢ القرار ٢٠٤

تطلب القرار ٢٠٤ بالنسبة للعجز فى مخزن الخامات وفى مخزون الإنتاج غير التام والتام والبضائع بغرض البيع وفقط عند إتباع المنشأت أسلوب الجرد الدفترى المستمر أنه «يجب أن يتطابق رصيد هذا الحساب فى نهاية الفترة المالية مع قيمة الجرد الفعلى وفى حالة وجود فروق يتم تسويتها على هذا الحساب سواء بالعجز أو الزيادة طبيعية كانت أو غير طبيعية» (٥٦) .

وقد وردت هذه القاعدة فى شرح حـ/مخزن خامات أومخزون إنتاج غير تام أو تام أو مخزون بضائع بغرض البيع . وقد تطلب القرار ٢٠٤ وكما أشرنا أن تتم هذه المحاسبة فقط فى حالة إتباع المنشأة أسلوب الجرد الدفترى المستمر . وممكن أن يكون السبب فى ذلك أنه يتم إثبات مخزون أخر المدة (إنتاج غير تام وتام) بحساباته المختصة - وفقاً لهذا الأسلوب - تلقائياً (عند كل توريد وصرف للأصل المخزون) ومن ثم فالرصيد فى نهاية فترة ما هو رصيد دفترى لايصبح فعلياً إلا عند تصحيحه (إن كان لذلك محل) بنتائج الجرد الفعلى . أما عند إتباع أسلوب الجرد الدورى (أو الفعلى) فإن إثبات المخزون أخر المدة (وهو يمثل عنصرين من عناصر معادلة المخزون فى نهاية وبداية سنتين متتاليتين رصيد أخر المدة فى نهاية سنة مالية ما ورصيد أول المدة أى السنة التى تليها) يتم من واقع نتائج جرده الفعلى ثم تسعيره وبالتالى فإن مايتم إظهاره كمخزون أخر المدة هو المخزون الفعلى ناتج الجرد الفعلى الذى أخذ فيه أى عجز (أو تلف أو غيره) طبيعى أو غير طبيعى .

ولقد أشار القرار ٢٠٤ - وكما ورد فى الفقرة السابق ذكرها - بأن الفروق بين الجرد الفعلى وبين الأرصدة الدفترية سواء أكانت زيادة أو عجز (وسواء أكان طبيعياً أو غير طبيعى) تسوى على حساب المخزون أو المخزن المختص . والمفهوم أن حـ/المخزون إن لم يكن خامات فإنه عادة يتضمن تكلفة إنتاج هذا المخزون حتى المرحلة التى انتهى إليها فإن كان الإنتاج المخزون قد عبر وأنهى - فى منشأة صناعية - مرحلة الإنتاج الصناعى الأخيرة فهو مخزون إنتاج تام (وقد تحمل منطقياً هذا الإنتاج المخزون كافة التكاليف المباشرة وغير المباشرة) . أما إن لم يمر هذا الإنتاج المخزون بالمرحلة الأخيرة مثلاً فيعتبر إنتاجاً غير تام مخزون يحمل بتكاليف

الإنتاج حتى وصوله لتلك المرحلة .

وقد لايكون المقصود من تضمين حسابات المخزون (و حـ / المخزون) العجز الطبيعى ، إظهار تكلفة هذا المخزون على أساس الواقع الفعلى . فمثلاً إذا كان الإنتاج التام المخزون ٢٠٠٠ وحدة تكلفتها ٢٠٠ ألف جنيه وتبين فقد (أوسرقة) ٢٠ وحدة فإن ما ينبغى إظهاره هو تكلفة الـ ١٩٨٠ وحدة وليس الـ ٢٠٠٠ وحدة . ولكن ينبغى مع ذلك عدم تحميل الـ ١٩٨٠ وحدة بتكلفة الـ ٢٠ وحدة وهو ليس واضحاً فى القرار ٢٠٤ .

مثال عن منشأة صناعية :

بلغت تكلفة إنتاج عشرة ألاف كيلو جرام من سلعة سائله ما - حتى مرحلة الإنتاج الصناعى قبل الأخيرة ٥٠٠٠ جنيه وقد أتمت المنشأة الصناعية فى نهاية السنة المالية المرحلة الأخيرة - لعدد ٦٠٠٠ كيلو جرام فقط بلغت تكلفتها ٣٠٠٠جنيه فى المرحلة الأخيرة حيث تبين أن هناك عجز فى هذا الإنتاج التام يبلغ ٦٠ كيلو جرام يفترض أن تكلفته ٦٠جنيه وهو عجز طبيعى (وعدم وجود عجز فى الـ٤٠٠٠ كيلو جرام إنتاج غير تام التى لم تتم عليها أية أعمال فى المرحلة الأخيرة) وتتبع المنشأة أسلوب الجرد الدفترى المستمر .

والمعالجة المحاسبية المقترحة - تطبيقاً للقرار ٢٠٤ - عن تلك المراحل فى نهاية السنة المالية ممكن أن تتم كما يلى :

حـ/١٦٣

٦٠٠٠ (٢)	٦٠ (٣)

حـ/٣٦

٨٠٠٠ (١)	يقفل فى حـ / ١٦٢

حـ/١٦٢

٨٠٠٠ (١)	٦٠٠٠ (٢) ٢٠٠٠ اخر

حـ/أعباء وخسائر (٣٥)

٦٠ (٣)	

إيضاحات :

أ- تبلغ تكاليف الإنتاج التام وغير التام الكمية كلها (١٠ ألاف كيلو جرام) ٨٠٠٠جنيه (٥٠٠٠جنيه تكلفة الـ١٠ آلاف كيلو حتى مرحلة قبل الأخيرة + ٣٠٠٠جنيه تكلفة ٦٠٠٠ كيلو مرحلة أخيرة فقط) . ولأن العجز طبيعي وحدث فقط فى الإنتاج التام (٦٠٠٠ كيلو) فإن هذا الإنتاج التام وحدة هو الذى يتحمله وفقا لمعايير المحاسبة .

ب- حساب تكلفة الـ٦٠٠٠ كيلو (١) حتى مرحلة قبل الأخيرة : تكلفة الكيلو حتى المرحلة قبل الأخيرة متساوية = ٥٠٠٠جنيه/ ١٠٠٠٠كيلو أى أن تكلفة الكيلو= ٥٠ قرشا بما يعنى أن نصيب ماتم إنتاجه من هذه التكاليف حتى المرحلة قبل الأخيرة = ٣٠٠٠جنيه (٦٠٠٠ كيلو × ١/٢) . (٢) تكلفة الإنتاج التام ٦٠٠٠ كيلو = ٣٠٠٠جنيه (حتى مرحلة قبل الأخيرة) + ٣٠٠٠جنيه مرحلة أخيرة = ٦٠٠٠جنيه .

جـ- أظهر حـ/٣٦ تكاليف الإنتاج (غير تام/تام) خلال المراحل الإنتاجية بمبلغ ٨٠٠٠جنيه تم ترحيلها إلى حـ/١٦٢ وافترض المثال أنه لم تتم أية أعمال على الـ٤٠٠٠ كيلو غير التامة (بعد المرحلة قبل الأخيرة) .

د- وقد أظهر حـ/١٦٢ تكلفة الإنتاج التام التى تبلغ ٦٠٠٠جنيه ثم تم ترحيلها إلى حـ/١٦٣ . وذلك كله طبقاً لأسلوب الجرد الدفترى المستمر

هـ- يعتبر العجز فى حدود ١٪ وهو عجز طبيعى افترض المثال أنه ستون جنيها تتحمل به تكاليف الإنتاج ويخفض به المخزون غير أنه لعدم وجود حساب فى الدليل لإثبات العجز (كمصروف أو خسارة) . كما أن حـ/٣٣١٨م. خدمية أخرى يخص خدمات والعجز ليس خدمات فإنه من أنسب الحسابات التى يحمل عليها العجز هو حـ/٣٥ وقد يكون حـ/٣٥٤٥ مناسباً ليس فقط لإظهار فروق إعادة تقييم الأصول (كما أشرنا فصل٢) بل أيضاً لإظهار خسائر العجز ، وماشابه (كما قد يستخدم حـ/٣٥٨) .

و- يظهر رصيد المخزون من الإنتاج التام فى حـ/١٦٣ مخفضاً بقيمة العجز لأنه هذا العجز يخصه وحده .

ى- يفترض المثال أن الحسابات المذكورة أعدت بعد أخر عملية إنتاجية وهى فى نهاية السنة المالية حيث تم الجرد الفعلى وتم تقييمه (والأرقام المتشابهة فى

الحسابات هى أطراف قيود محاسبية) كما يلاحظ فى المثال أن الكيلو جرامات المنتجة متشابهة فى النوعية لأنها واحدة وبالتالى فالعمليات الصناعية التى تمت على الـ١٠ آلاف كيلو جرام حتى المرحلة قبل الأخيرة جعلت كل كيلو غير تام متشابهة تماماً مع غيره (والتلف والإنتاج المعيب أو الردئ فى الإنتاج غير التام لم يتم تناولهما بالمثال) ولم يتم تقفيل الحسابات لوضوح ذلك .

ح - من الممكن حساب العجز خصما من حـ/ ٣٦ .

ومن المتفق عليه أن التالف والهالك والفاقد والعجز - وكل حدث يترتب عليه نقصاً فى كفاءة - أو فناء - الأصول الجارى إنتاجها ، أو التى أنتجت ، وطالما كان هذا الحدث طبيعياً فإنه وفقاً لمعايير المحاسبة تتحمل به تكاليف إنتاج هذه الأصول . أما إن كان هذا الحدث (تالف ... إلخ) غير طبيعى فتحمل به الفترة المالية (أى يحمل على المصروفات) .

٧-٢-٣-٣ تحديد قيمة العجز المجهولة

يمكن تطبيقاً لمعادلتى المخزون (والمستخدم) ومعادلة تحديد قيمة الربح الإجمالى أن تعرف قيمة العجز فى رصيد أخر المدة (من الإنتاج التام) المجهول [٥٧] بسبب عدم إجراء جرد فعلى أى عندما تستخدم المنشأت طريقة المخزون الدفترى (أسلوب الجرد الدفترى المستمر) حيث يكون المخزون ظاهراً بالتكلفة الدفترية وليس على أساس الجرد الفعلى (ولم يتم بعد إجراء جرد فعلى) .

مثال :

أظهرت دفاتر منشأة شاهيناز الصناعية البيانات التالية : رصيد السلعة (××) أول المدة ٢٠٠١/٧/١ ، ٣٠٠ ألف جنيه تكاليف الإنتاج التام أثناء ٢٠٠٢/٢٠٠١ ، ٣مليون جنيه ، والمبيعات خلال السنة ٤ مليون جنيه وقد تبين أن المنشأة تحدد ربحها سنوياً بواقع ٢٠٪ من قيمة مبيعاتها وقد تحققت بالفعل تلك النسبة فى السنوات الثلاثة السابقة . ولم تتغير ظروف الإنتاج أو الظروف المحيطة بالمنشأة خلال سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ . وتتبع المنشأة طريقة المخزون الدورى أو الفعلى (أى الجرد الدفترى الدورى) .

واتضح للمسئولين أن الرصيد الكمى للصنف فى الجرد الفعلى يقل عن الرصيد الدفترى فى إدارة الرقابة على المخزون ثم تبين بعد تقويم نتائج الجرد أن رصيد المخزون الفعلى أخر المدة يبلغ ٣٠ ألف جنيه ويقترح لمعرفة العجز ما يلى :

قبل الجرد الفعلى	معادلة المخزون (والمستخدم)		بالألف جنيه
		رصيد أول المدة	٣٠٠ +
		+ تكاليف الإنتاج	٣٠٠٠ +
		تكاليف البضاعة الجاهزة	٣٣٠٠
		(-) رصيد أخر المدة	؟؟
	معادلة تحديد مجمل الربح	تكلفة المبيعات	؟؟ _
		(-) المبيعات	٤٠٠٠
		مجمل الربح ٢٠ ٪ من المبيعات	٨٠٠

وبإدماج المعادلتين السابقتين - (بالجمع والطرح) ينتج لنا الرقم المجهول (المتمم الحسابى) وهو رصيد بضاعة أخر المدة الدفترى ويبلغ ١٠٠ ألف جنيه لأن :

المبيعات - تكلفة المبعيات = مجمل الربح

إذ أنه بالتعويض فى المعادلة :

٤٠٠٠ ألف جنيه-(٣٠٠ ألف جنيه +٣ مليون جنيه-س)= ٨٠٠ ألف جنيه .

٤٠٠٠ ألف جنيه + س = ٨٠٠ ألف جنيه + ٣٣٠٠ ألف جنيه

إذاً س = ١٠٠ ألف جنيه (٤١٠٠ ألف جنيه - ٤٠٠٠ ألف جنيه) .

وإذا وضعنا مبلغ ١٠٠ ألف جنيه فى المعادلتين السابقتين (عن مجمل الربح) انضبطت جميع المبالغ .

وعلى هذا فإن رصيد بضاعة أخر المدة وهو العنصر المجهول فى معادلة المخزون (والمستخدم) تبلغ ١٠٠ ألف جنيه وهو الرصيد الدفترى وفقاً للمتعارف عليه بالنسبة لمنشأة شاهيناز الذى ينبغى أن يكون ١٠٠ ألف جنيه :

إذاً قيمة العجز = ٧٠ ألف جنيه (١٠٠ ألف جنيه - ٣٠ ألف جنيه) .

ومن المفهوم أن رصيد أخر المدة فى المعادلتين هو رصيد دفترى ويبلغ ١٠٠ ألف جنيه أما الرصيد الفعلى للمخزون أخر المدة (وهو المنقوص بقيمة العجز)

فيبلغ بعد تقييمه ٣٠ ألف جنيه .

٧-٢-٤ تكاليف التوزيع والبيع

تتحمل المنشأت – من أجل بيع منتجاتها تكاليف متعددة : تكاليف بيع وتوزيع وتسويق selling, distributing nd mrketing . وكما أشرنا فقد فرق المعيار البريطانى للمخزون والعقود طويلة الأجل رقم ٩ SSAP 9 Stock nd long-term Contr.cts – وهو مـــالم تفعله معايير أخرى كثيرة – بين أنواع ثلاث من التكاليف هى تكاليف بيع وتوزيع وتكاليف تسويقية selling, distributing nd m.rketing costs .

والسؤال هو هل تتحمل تكاليف إنتاج السلعة أو الخدمة بأى من هذه الأنواع من التكاليف أم جميعها ؟ أم لا تتحمل؟

٧-٢-٤-١ المعيار البريطانى ٩

تكاليف التوزيع

من المتفق عليه أن تكاليف الإنتاج تتضمن تلك التكاليف التى تؤدى إلى «جلب هذا الإنتاج إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى» والمقصود من موقعه هو موقعه كمخزون (خامات/إنتاج غير تام/إنتاج تام/بضائع بغرض البيع) بالمخازن أو بأقسام العمليات الإنتاجية . ومن المتفق عليه أن تكاليف البيع والتوزيع والتسويق لاتؤدى عادة إلى هذا «الجلب» فهى عادة ماتكون لاحقة له ، ولذلك فإن كثيراً من معايير المحاسبة لاتدخلها فى تكاليف المخزون .

وفى هذا فإن قانون الشركات البريطانى بين أن تكاليف التوزيع «قد لايتم تضمينها فى تكلفة المخزون m.y not be included in the cost of stocks » . غير أن عبارة «قد لا» يمكن أن تفسر أيضاً على أن تكاليف التوزيع قد تدخل (فى تكلفة المخزون) على اعتبار مثلاً أن تكلفة «نقل» هذا المخزون التام إلى مخازن البيع قد يجعل منها «تكاليف جلب ..» على اعتبار أن تكلفة هذا النقل من جهة هى «جلب» ومن جهة أخرى تساعد على البيع . ورغم أن فى هذا التفسير نقطة منطقية إلا أنه يدخلنا فى عبارة «جلب المخزون ..» بما يعنى التداخل وعدم الفصل بين عمليتى البيع الإنتاج . وإن كان الجلب يميل إلى كونه جلب عادة للمخازن أما للإنتاج أو للبيع (بالنسبة للخامات والإنتاج التام على التوالى) .

وفى الممارسات العملية فى المنشأت البريطانية يُنظر عادة إلى مدى ضخامة وأهمية m.teri.l تلك التكاليف فكلما كانت غير هامة imm.teri.l كلما لاتعيرها المنشأت اهتماماً disreg.rded .

تكاليف البيع والتسويق قبل التصنيع

ونفس الشئ بالنسبة لتكاليف البيع إذ أنها - وفقاً للمعيار البريطانى ٩ - لاتؤدى وكأمر طبيعى إلى «جلب المخزون» ولذلك فإن مايدخل ضمن تكلفة المخزون هو تكاليف الشراء (شراء خامات مثلاً) وتكاليف الإنتاج (التى تشمل أساساً تكاليف التحويل) .

وقد استثنى المعيار البريطانى ٩ ، أنوع معينة من تكلفة البيع من تلك القاعدة :

«عندما تتضمن عقود البيع فى المنشأت توريد السلع أو الخدمات بمواصفات محددة للعملاء فإن التكاليف الإضافية المتعلقة بالتصميم (وكذا) تكاليف التسويق والبيع التى حدثت قبل التصنيع وصولاً للتكلفة يمكن تضمينها تكاليف التصنيع :

Where firm s.les contr.cts h.ve been entered into for the provision of goods or services to customer's specific.tion, overhe.ds rel.ting to design, .nd m.rketing .nd selling costs incurred before m.nuf.cture m.y be included in .rriving .t cost". (٥٨)

إذاً فالمعيار البريطانى ٩ يضمن تكاليف المخزون من الإنتاج (تام أو غير تام) بعض أنواع من التكاليف التى ترتبط أ- بعقد بيع لتوريد سلع أو خدمات ما . ب . بمواصفات محددة للعملاء (كما إذا طلب بعض العملاء من منشأة لتصنيع وبيع سيارات الركوب إضافة «سرعة محددة - للسرعات التى عادة ماتنتج بها السيارات المماثلة (بالمنشأة) - يتضمنها «ناقل السرعات» الفيتيس» أو تركيب موتور أقوى ، من الموتورات التى تركب عادة للسيارات المماثلة للمنشأة) . جـ- حدوث تكاليف البيع والتسويق هذه قبل التصنيع . أى أن الشرط الأهم لإضافة هذه التكاليف لتكاليف المخزون (إنتاج تام أو غير تام أو خامات) هو أن تحدث قبل التصنيع (والمعتقد أنه يمكن أيضاً إثنائه ولكن ليس بعده) .

٧-٢-٤-٢ معيار IAS ٢

أخذ المعيار IAS ٢ - وهو الصادر فى أكتوبر ١٩٧٥ أى بعد حوالى خمسة شهور من صدور المعيار البريطانى ٩ - بنفس إتجاه هذا المعيار البريطانى فيما يتعلق ببعض التكاليف التى قد يبدو أنها تكاليف تسويق تم إضافتها لتكلفة المخزون ولم يتغير الوضع كثير فى التعديلات على هذا المعيار .

«مثل تكاليف تصميم design cost أنواع معينة من المنتجات لعملاء ..» (٥٩).

٧-٢-٤-٣ القرار ٢٠٤

أما القرار ٢٠٤ فإنه لم يفرق بين أنواع التكاليف الثلاث المرتبطة بعملية البيع (سلعة أو خدمة) . واعتبر أن :

«التكاليف التسويقية «تكاليف البيع والتوزيع» ...»(٦٠) .

أى أن القرار ٢٠٤ يعتبر أن التكاليف التسويقية هى تكاليف البيع والتوزيع (أى المرتبط بعملية البيع) وحملها جميعاً على حـ/٣٧ التكاليف التسويقية أى أن جميع البنود من مواد وأجور ومصروفات طالما أنها ترتبط بنشاط التسويق (أى البيع والتوزيع) فإنها تحمل على تكاليف مركز هذا النشاط ولاتحمل بالتالى على تكاليف الإنتاج وهو ما يتفق والقواعد العامة ومعايير المحاسبة . ولم يشر القرار ٢٠٤ - إلى تفصيلات المعيار البريطانى - عن المعالجة المحاسبية لبنود بنود هذه التكاليف والمصروفات المذكورة قبل عملية التصنيع أو الإنتاج وكانت تلك البنود مرتبطة بنشاط التسويق أو البيع أو التوزيع .

٧-٢-٤-٤ معيار المحاسبة المصرية رقم٢

وقد أخذ معيار المحاسبة المصرية ٢ بما أخذ به المعيار IAS ٢ حيث أشار بأنه:

«... قد يكون من الملائم أحياناً تحميل التكاليف غير المباشرة التى لاترتبط بالإنتاج أو تكاليف تصميم المنتجات لعملاء محددين ضمن تكلفة المخزون» (٦١) .

٧-٢-٤-٥ ملخص

قد تنقسم التكاليف المرتبط بالبيع إلى ثلاث أقسام : تكاليف البيع والتوزيع والتكاليف التسويقية . وقد اعتبر القرار ٢٠٤ أن التكاليف التسويقية تماثل تكاليف البيع

والتوزيع (لسلعة أو خدمة) . ووفقاً للمعيار البريطانى ٩ فإنه إن حدثت تكاليف عن عمليات تسويق وما شابه قبل عملية التصنيع فإنه يمكن تحميلها على تكلفة السلعة (أو الخدمة) المنتجة وهو أمر منطقى . كما أشار المعيار IAS ٢ ومعيار المحاسبة المصرية ٢ إلى إمكانية إضافة تكاليف معينة – مثل تكاليف تصميم منتجات معينة – إلى تكلفة المخزون .

٧-٢-٥ القوى المحركة

تعتبر القوى المحركة عادة من تكاليف الإنتاج غير المباشرة لأنه يصعب تحميلها مباشرة على الوحدة المنتجة (٦٢) .

وقد اعتبر القرار ٢٠٤ القوى المحركة مع المياه فى حساب مساعد للكهرباء والمياه (حـ/٣١٥) ضمن الحساب العام : خامات ومواد ووقود وقطع غيار (حـ/٣١):

«يحمل هذا الحساب بتكلفة المياه والكهرباء سواء المستخدمة للإنارة أو كقوى محركة للتشغيل» (٦٣) .

ولقد أوردها القرار على أنها ممكن حسب الاستفادة أن تكون من تكاليف مراكز الأنشطة جميعها ولكن دون بيان كيفية تحميلها على كل مركز حينما تستخدم ذات القوى المحركة لتشغيل آلات ومعدات فى أكثر من مركز إنتاجى وأكثر من مركز تسويقى .

ورغم أن القوى المحركة (والإنارة بصفة عامة) قد تعتبر بالنسبة للجهة التى تنتجها وتبيعها (شركة توزيع كهرباء القاهرة مثلاً) منتجاً من نوعية فريدة إلا أنها بالنسبة للجهة التى تستخدمها قد تمثل مصروفات عامة لتلك الجهة (أو المنشأة) التى تستخدمها طالما كانت تستخدم كإنارة .

٧-٢-٦ الهدايا والعينات

ضمن القرار ٢٠٤ الهدايا والعينات تكاليف المراكز التسويقية (حـ/٣٧٣٧) دون المراكز الإنتاجية والإدارية والتمويلية . وقد يعنى ذلك أن المنشأت (التى تعمل بالقرار ٢٠٤) لاتثبت تكاليف هذه الهدايا والعينات الآ على الحساب رقم٣٧ التكاليف التسويقية وحده ولكن هل يسرى ذلك حتى لو تحملت المصانع أو الإدارة تلك الهدايا والعينات للغير ؟ ممكن على أن تتم بعد ذلك المحاسبة بين القطاع أو النشاط التسويقى) وبين تلك التى قدمتها للعملاء أو للغير (أحد النشاطين الأخرين : الإنتاجى أو الإدارى والتمويلى أو كليهما) .

٨ تقييم الإنتاج المخزون وتخفيضه

٨-١ التكلفة أو القيمة البيعية الصافية

من المتفق عليه بين المحاسبين أنه يتم تقييم الأصول ، عادة ، على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل . وقد أشرنا بأن معظم معايير المحاسبة قد أخذت بالفكرة المستحدثة أن مصطلح السوق قد يعنى قيمة صافى البيع كما قد يعنى أيضاً – كما فى المعيار الأمريكى – تكلفة الإحلال أو القيمة الحالية أو الجارية وبشروط وممكن أن يعنى ثمن البيع و . ق . ب . ص .

وقد أشرنا بإيجاز إلى تكلفة الإنتاج التام (وغير التام) المخزون فيما بهذا الفصل تقدم وأيضاً إلى القيمة البيعية الصافية (فصل٣) . ورغم هذا فإنه فى تحديد (أو تقدير) هذه القيمة الأخيرة أكثر من مشكلة تحتاج إلى المزيد من المناقشة . وأول تلك المشكلات أن فى ق.ب.ص ثلاث عناصر جميعها تقديرية . وإذا كانت صعوبة تقدير هذه العناصر للإنتاج التام المخزون تبدو مقبولة فإن الأمر جد أكبر بالنسبة للإنتاج غير التام ، الذى قد لايكون فى بعض الأحوال قابلاً للبيع بحالته مثل الأسمنت غير التام (الذى تبقى له مرحلة صناعية أو أكثر) وكذلك الدواء بعكس الحال فى أنشطة أو صناعات أخرى كبعض الصناعات الخفيفة (الدراجات العادية تباع كأجزاء ودون تركيب) .

وتتطلب معايير المحاسبة أن تعمل المنشأت بالقواعد الأكثر حيطة فإذا كانت التكلفة الدفترية لأصل ما ١٠٠٠ جنيه فى منشأة ش وتبين أن قيمته السوقية (ق. ب ص أو تكلفة إحلال ...) ٤٠٠ جنيه فمعنى ذلك أن حقوق الملكية متضخمة بدون مبرر بنحو ٦٠٠ جنيه ولذلك فينبغى أن تعمل المنشأة ش على تخفيض هذا الأصل إلى قيمته السوقية (وقد أشرنا إلى ذلك عندما تعرضنا إعادة تقدير قيمة الأصل وأهمية ذلك) . فإذا أظهرت ش هذا الأصل بقوائمها المالية بمبلغ ١٠٠٠جنيه فإن تلك القوائم تصبح مضللة (راجع الاتجاه المحاسبى العالمى للنظرة إلى البنود كقيمة نقدية – فصل ٢) .

٨-١-١ تحميل أو تخصيص التكلفة (خامات وبضائع بغرض البيع)

٨-١-١-١ مقدمة

يهم قبل مناقشة بعض جوانب تقييم وتخفيض قيمة الإنتاج التام (وغير التام) ، المثبت عادة بالتكلفة ، كمخزون ، أن نعرض فى إيجاز شديد إلى كيفية تحميل أو تخصيص التكاليف على إنتاج سلعة (أو خدمة ما - وإن كان التركيز سيكون على الإنتاج الصناعى والنشاط التجارى) . وقد سبق وأشرنا إلى عناصر تكلفة الإنتاج وكذا إلى بنود التكلفة فى مراكز الإنتاج والبيع والخدمات الإدارية وكان يهم أيضاً أن نعرض إلى الطريقتين الأكثر استخداماً فى إثبات المخزون (حركة وأرصدة) قبل التعرض إلى كيفية تحديد التكلفة على (تحميل) الإنتاج الصناعى ، فى المرحلة التى تسبق عملية التحويل ، أى عند استخدام الخامات من أجل التصنيع ونفس الشئ بالنسبة للبضائع المشتراه بغرض البيع عند استخدامها (أى بيعها) . وللتعرض للطريقتين الأساسيتين فى إثبات المخزون أهمية فى المعالجة المحاسبية لتحميل الخامات وأيضاً البضائع المشتراه بغرض البيع على التكاليف . فمثلاً بإتباع طريقة المخزون الفعلى (الجرد الدفترى الدورى بالقرار ٢٠٤) تحمل المشتريات بتكاليف الشراء أى بالسعر الأعلى دائماً فى حين أن الأمر ممكن أن يختلف فى طريقة المخزون الدفترى حيث يمسك حساباً للمخزون ويتم تحديد تكلفة المستخدم على الإنتاج أو للبيع (فى حالة البضائع المشتراه بغرض البيع) حسب الطريقة التى تتبعها المنشأة فى ذلك فيفو FIFO ، ليفو LIFO أو غيرهما .

وتشكل طرق تحميل التكاليف cost .lloc.tion بقيمة الخامات المستخدمة أو بقيمة البضائع المشتراه جانباً هاماً من جوانب المحاسبة على التكاليف .

٨-١-١-٢ بعض الطرق الشائعة وغير الشائعة فى تحميل التكاليف

عندما صدر المعيار IAS المخزون (١٩٧٥) بيّن وجود سبعة طرق محاسبية متعارف عليها تستخدمها المنشأت لتحديد تكلفة المخزون المستخدم فى التصنيع أو التشغيل (خامات) أو مايتم بيعه . ومن هذه الطرق ماهو معروف تقليدياً وشائع الاستخدام

مثل طريقة «فيفو» (الوارد أولاً يصرف أولاً) و «ليفو» (الوارد أخيراً يصرف أولاً) والمتوسط المرجح أو المتحرك ، ومنها ماهو قليل الاستخدام وقد لايستخدم فى نسبة لابأس بها من المنشأت فى العالم مثل التحديد بالتخصيص Specific Identific.tion وقد أطلق عليها معيار ٢ ضمن المعايير المحاسبية طريقة تكلفة الوحدات القابلة للتمييز العينى وطريقة ثمن الشراء الأخير L.test pur-ch.se price – وهى طريقة تبدو شبيهة بطريقة الوارد أخيراً يصرف أولاً (ولكن استناداً إلى أخر فاتورة) . كما أن من الطرق غير الشائعة أيضاً طريقة الوارد التالى يصرف أولاً Next-in, First. out (NIFO). وتعتمد بعض هذه الطرق على التقدير فمثلاً فى طريقة NIFO السعر سيكون هو سعر الغد غير المعروف . أما الطريقة السابعة فهى طريقة المخزون الأساسى B.se Stock (وقد استخدم مصطلح stock ليبين أنه مال مخزون وهذا المصطلح كما أشرنا سابقاً يستخدم للدلالة على المخزون فى الممارسات المحاسبية البريطانية) ويطلق عليها أيضاً طريقة المخزون الثابت .

ولقد تطلب المعيار IAS ٢ (سنة ١٩٧٥) استخدام طريقة فيفو أو المتوسط المرجح . وهو ما أكد عليه المعيار IAS بعد تعديله (فقرة ٢١) وأوجد معالجة بديلة هى ليفو (فقرة ٢٣) .

ولأن معايير IAS's يجرى تعديلها بصفة مستمرة – لكى تتلائم مع الاحتياجات– فقد تعدلت صياغة بعض جوانب المعيار IAS ٢ وحذفت بعض مقاطع منه ومن ضمنها الطرق السبعة المذكورة وعرضت فقط مسميات الطرق الثلاث الأولى – وتتناسب الطريقة البديلة ليفو مع الوضع الاقتصادى العالمى الحالى حيث الارتفاعات مستمرة فى الأسعار العالمية وبمعدلات سريعة ومتلاحقة وعالية خاصة مع زيادة التنمية التكنولوجية عالمياً بما يتطلب معه تحميل تكاليف الإنتاج بسعر السوق أو الأقرب إليه . فى حين أن العمل بطريقة «فيفو» فى ظل ارتفاع الأسعار – لايحقق ذلك لأنه خلال فترة بسيطة (شهرية أو ثلاثة) قد ترتفع أسعار بعض السلع ارتفاعات كبيرة (مثل أجهزة الكمبيوتر) وبالتالى يتم تحميل تكاليف الإنتاج – فى منشأة صناعية تتبع طريقة الجرد الدفترى المستمر (المخزون الدفترى) – بقيمة

خامات تقل ، وقد تقل كثيراً ، عن قيمتها حالياً (ممكن أن تبلغ نسبة الفرق فيما تم تحميله على التكاليف من الخامات المستخدمة فى الإنتاج على أساس فيفو وعلى أساس ليفو ٤٠٪ أو ٥٠٪ - فتكاليف الانتاج إنتاج أقل فى الطريقة الأولى عن الثانية).

ولأن الطرق شائعة الاستخدام نوقشت كثيراً فى كتابات المحاسبين فإنه يهم أن نركز على طريقتين فقط من الطرق الأقل استخداما وهما طريقة التحديد بالتخصيص، وطريقة المخزون الأساسى أو الثابت .

طريقة التحديد بالتخصيص

وتؤدى تلك الطريقة - وقد أشرنا عابراً إليها - أن تحدد تكلفة كل مفردة مخزونة على حدة وتعتبر تلك التكلفة خاصة بتلك المفردة بالذات ، وعندما يتم صرفها للاستخدام أو للبيع (خامات وبضائع مشتراه بغرض البيع ، على التوالى) تحمل بالتكلفة السابق تحديدها لها . ومن الواضح أن تلك الطريقة تصلح فى المنشآت التى يكون الإنتاج التام المخزون فيها - أو ماتتاجر فيه - من الوحدات كبيرة الحجم كالسيارات والطائرات والبواخر ، قطارات السكك الحديدية وماشابه ، حيث يسهل التعرف مباشرة على مفرده الأصل المخزون وتحديد تكلفتها بعكس الحال فى منشأة تصنع «قطعاً» صغيرة كالمسامير «والقمط» والحدايد الصغيرة ، حيث يصعب تتبع أو التعرف على كل قطعة على حدة وتحديد تكلفتها .

مثال :

إذا إشترت منشأة دينا التى تتاجر فى الدراجات البخارية (النارية) بتاريخ ٢٠٠٢/٤/١٩ أنواعاً مختلفة من تلك الدراجات عدد٢ دراجة بقوة موتور محدودة (١) ، عدد ٢ دراجة بقوة موتور أكبر(٢) ومن نفس النوعية (المنشأ واحد) وعدد ٢ دراجة محدودة السرعات (٣) وعدد ٢ دراجة متعددة السرعات (٤) (منشأ واحد) بتكاليف شراء تبلغ (٢٠) ألف جنيه ، (٣٠) ألف جنيه ، (٣٥) ألف جنيه ، (٤٠) ألف جنيه على التوالى، وقد تم الشراء بشيك . وتتبع المنشأة فى إثبات المخزون بالقوائم المالية وبالدفاتر طريقة المخزون الدفترى - أى طريقة الجرد الدفترى المستمر بالقرار ٢٠٤ - وأنها باعت لعميل موثوق به بشيك (٣٠) ألف جنيه بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢٧ من النوعية الأخيرة دراجة بخارية واحدة . **فإنه لمعالجة هذه**

المشتريات والمبيعات – وفقاً للقرار ٢٠٤ ومعيار المخزون – وعلى اعتبار أن السنة المالية للمنشأة تنتهي في ٢٠٠٢/٦/٣٠ يقترح الآتي:

أ- عند الشراء والتوريد : ممكن أن يتم تمييز كل نوعية من النوعيات الأربع المشتراه والموردة للمخازن بوضع بطاقة عليها ولنفترض أن هذه البطاقات ملونة بالألوان التالية : أحمر/أزرق/أصفر/أخضر وبحيث تحدد الإدارات المختصة (لديها نسخة من البطاقة) وتتعرف على المخزون من لونه . فالأحمر يعني دراجة بقوة موتور محدودة تكلفتها ١٠ آلاف جنيه . وممكن أن يتم التمييز بأي طريقة أخرى مثل وضع «تكيت لاصق» – على كل دراجة بخارية – يحمل مواصفاتها وتكلفتها وكافة البيانات عنها ويكون له مقابل لدى أمين المخزن ولدى الإدارة التي تراقب أعمال المخازن ولدى الإدارة المالية وممكن لدى إدارات أخرى وإلى غير ذلك .

ويجرى القيد التالي :

* بتاريخ ٢٠٠٢/٤/١٩

حـ

١٢٥٠٠٠ من حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع حـ/١٦٤

١٢٥٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بالبنوك حـ/١٩٣

على أن يتم فتح حسابات مخزون متفرعة عن الحساب ١٦٤ لمراقبة حركة وأرصدة كل نوعية من النوعيات الأربع .

ب- البيع بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٢٧ :

حـ

* ٢٠٠٠٠ من حـ/بضائع بغرض البيع حـ/٣٤

٢٠٠٠٠ إلى حـ/ ١٦٤

* ٣٠٠٠٠ من حـ/١٩٣

٣٠٠٠٠ إلى حـ/إجمالي مبيعات بضائع مشتراه (حـ/٤١٢)

ويفترض أن جميع شروط البيع محققة (ومن أهمها تمام التحصيل) .

ويلاحظ أنه تم إثبات تكلفة الدراجة البخارية دفترياً عند صرفها للبيع (لتحقيق مبدأ المقابلة) .

كما يلاحظ أن معرفة نوعية الدراجة المنصرفة تم بناء على البطاقة الخاصة

(أو التكيت) بهذه المجموعة ولونها «أخضر» (أو التكيت) بكافة المواصفات والتى أرسلتها إدارة المخازن إلى الإدارة المالية مرفقة بكافة المستندات الأخرى من إذن صرف وإذن إستلام وفحص أو تجربة إن لزم الأمر .

إيضاحات :

أ- يتم توسيط حساب المخزون فى إثبات حركة وأرصدة البضائع لأن المنشأة تتبع فى إثبات المخزون طريقة الجرد الدفترى المستمر .

ب- تكلفة هذه الدراجة البخارية المباعة بالذات محددة فطالما أنها بطاقة خضراء فإن مواصفاتها معروفة وكذا تكلفتها (٢٠ ألف جنيه لأن هذه المجموعة من دراجتين متشابهتين تكلفتهما ٤٠ ألف جنيه) .

جـ- يشترط لإثبات قيمة الإيراد المحصل بشيك عن بيع الدراجة التجارية - إضافة إلى إثبات تكلفتها - تحقق كافة شروط البيع من إستلام العميل وقبوله الدراجة ونقل ملكيتها إليه وتسجيله لها باسمه . وقد تم عرض عملية البيع هنا استثناءا حتى يكون المثال أكثر وضوحاً لأن الصرف للبيع يحمل على التكاليف ولابد من مقابلته بثمن البيع (الايراد - فصل ٦) .

د- الإيراد بشيك قد يحصل وقد لايحصل والافتراض هنا أن المؤكد تحصيله .

طريقة المخزون الأساسى (أو الثابت)

تقوم هذه الطريقة على أن المنشأة تحتفظ بمخزونها من كل صنف فى مجموعتين : الأولى هى المجموعة العادية تصرف منها المنشأة ماتشاء . والمجموعة الثانية أساسية أو ثابتة لاتمسها المنشأة عادة (ولكن قد تلجأ إليها اضطرارا) . وتمثل المجموعة الأولى كميات فوق الحجم الأساسى أو الثابت وتعامل من ناحية الإضافة والصرف - لما تحتاجه أعمال المنشأة - معاملة المخزون العادى ويتم تسعير الأصناف فيها بأى طريقة من الطرق المتعارف عليها مثل «فيفو» أو «ليفو» . ويرى «داڤيز» وباترسون وويلسون» أن الفلسفة وراء هذه الطريقة أن على كل منشأة مستمره on-going business أن تحتفظ لنفسها بحد أدنى من المخزون فى جميع الأوقات . وهذا المخزون قد يمكن إعتباره ، فيما بعد ، على أساس من طبيعته (أى باعتباره مخزوناً ثابتاً) كأصل ثابت Fixed sset بدلاً من كونه مخزوناً يباع أو يستخدم (يستهلك) وقد تصلح الطريقة وإلى حد ما لتخزين الخامات .

والجدير بالإشارة أن معيار المحاسبة البريطانى ٩ (SSAP 9) – وكما فعل بالنسبة للعمل بطريقة «ليفو» – لم يسمح باستخدام هذه الطريقة فى حين سمح باستخدامها قانون الشركات البريطانى لسنة ٨٥ (CA 85) . يضاف إلى هذا بأنه للأغراض الضريبية فى كل من الولايات المتحدة الأمريكية وبريطانيا ، لايسمح باستخدام هذه الطريقة . ورغم أن مبرر استخدام هذه الطريقة مفهوم – وأكد عليه الكتاب البريطانيون الثلاثة – كما أنه مبرر معقول إلا أنه :

أ– بالنسبة للمنشآت التى تعمل بنظام JIT أو البيع السابق للإنتاج فإن العمل بتلك الطريقة – وجود حجم ثابت مخزون على الدوام – غير مجدى ، كما أن .

ب– الحجم الثابت للمخزون لايظل كذلك ثابتاً لأنه لابد أن يعتمد على معدلات الإنتاج التى قد تتغير ارتفاعاً وهبوطاً – حسب ظروف السوق والطلب على المنتج – بما قد يتغير معه هذا الحجم الثابت فإن كان هذا الحجم ٥٠٠ وحدة من خامة ما بتكلفة ٤٠٠ ألف جنيه (كما فى المثال التالى) فإنه لضمان استمرار الإنتاج فى حالة زيادة الطلب إلى ضعف ماهو عليه – وبمراعاة احتمال نقص هذا الصنف بالسوق – قد تحتاج المنشأة إلى ١٠٠٠ وحدة (حجم ثابت) .قد يتم استغلاله بالفعل كإحتياطى للمخزون المتحرك .

جـ– وفى ظل الارتفاع المستمر للأسعار – وكان هذا الحجم الثابت يمثل نسبة لابأس بها من المخزون من هذا الصنف بمجموعتيه – فإن رصيد المخزون (الإجمالى من النوعين الثابت والمتحرك) الدفترى قد يزيد بمعدل لابأس به عن قيمته البيعية الصافية دون أن تخفضه المنشأة (لأن تكلفة هذا المخزون ثابتة) بما يتطلب اعادة تقييمه كل فترة وجيزة وتخفيضه.

د– ولأن حجم المخزون الثابت هذا يظل على حالة فترة طويلة لأسباب منها ضمان استمرار الإنتاج فإنه قد يعتبر – وفقاً لرأى الكتاب الثلاث وطبقاً للوضع القائم – كالأصل الثابت فى حين أنه ليس كذلك لأنه لايحمل أهم صفة فى الأصل الثابت وهى أنه يتم اقتنائه من أجل الاستخدام (فالأصل الثابت فى النهاية سيتم استخدامه فى الإنتاج للبيع) .

هـ– ويلاحظ أن المخزون الفعلى الموجود فى المخزن – فى بعض الأنشطة خاصة الصناعات الغذائية والإتجار فيها – لاينبغى أن يظل هو نفسه (على الطبيعة) هذا المخزون على الدوام . ففى تجارة بيع اللحوم المجمدة هناك فترة معينة تظل فيها

تلك اللحوم محتفظة بمواصفاتها الغنية أو حتى ببعضها - رغم أنها محفوظة فى الأماكن اللازمة لتخزين هذا النوع من الأغذية لفترة معينة مثل «ديب فريزر» - تفقد بعدها هذه اللحوم المجمدة تلك الصفات أو بعضها أو قد لاتصلح للاستهلاك الآدمى . ولذلك فإن كان الحد المخزون من هذه اللحوم ٥٠٠ كيلو جرام مثلاً فى ٢٠٠١/٣/٢٧ فإنه ينبغى تغيير الكميات المخزونة هذه كل فترة (بتاريخ ٢٠٠١/٤/١٧ ، ٢٠٠١/٥/٨ أى كل ثلاث أسابيع أو يزيد مثلاً) حتى تظل هذه الكمية من اللحوم صالحة ومفيدة كطعام مغذى للإنسان . ويمكن القياس على هذه النوعية نوعيات أخرى من الأغذية كالألبان والجبن وأيضاً فى أنواع أخرى من الأنشطة التجارية كالتجارة فى الأغنام والماشية «صغيرة السن» . ذلك أن بقاء هذه الثروة الحيوانية مخزونة وهى صغيرة السن ينبغى ألا يمر عليها من ولادتها ١١ شهراً أو مايزيد قليلاً حتى لاتصبح كبيرة السن بما ينتفى معه الغرض من بيعها .

والخلاصة أن كثيرا من المنشأت التي ستستخدم مثل تلك الطريقة ينبغى عليها أن تتابع بجدية نوعية الموجود الفعلى - أى على الطبيعة - من كل صنف ومدى صلاحيته للغرض الذى اقتنى من أجله وأن تتم تلك المتابعة بشكل شبه يومى (للتحقق من صلاحية المخزون - فقد ينقطع التيار الكهربائى عن الثلاجات التى تحفظ بها بعض الأغذية) بما يشكل عبئاً كبيراً ومسئولية ضخمة لتحميل الخامات والبضائع بغرض البيع على التكاليف) .

و- أضف إلى كل ذلك مشكلة تحديد هذا الحد أو الحجم، وقواعده خاصة إن زاد ها الحد عن المقبول لم يصبح رصيداً احتياطياً بقدر مايصبح طاقة معطلة .

معيار المخزون (ضمن المعايير المحاسبية)

لم يشر معيار المخزون ، ضمن معايير المحاسبة المصرية - وسبقه فى ذلك معيار IAS المخزون ، مراجعة ١٩٩٣ - إلى طريقة المخزون الأساسى أو الثابت غير أن معيار المخزون ٢ (ضمن المعايير المحاسبية) أشار إلى إمكانية استخدام هذه الطريقة - التى أطلق عليها المخزون الثابت - لتحديد تكلفة المخزون من الإنتاج التام(٦٤) .

مثال :

اشترت منشأة شاهيناز للمصنوعات الجلدية بتاريخ ٢٠٠١/١/١ ، وبتاريخ

٢٠٠١/٢/١٢ الصنف ع من الجلود لاستخدامه فى عملياتها الصناعية وبلغت تكلفة هذه المشتريات (شاملة النقل وخلافة) المسددة من البنك ٥٠٠ ألف جنيه ، ٦٠٠ ألف جنيه على التوالى (بواقع ١٠٠٠جنيه ، ١٢٠٠جنيه للوحدة على التوالى) . وكان رصيد المخزون من هذا الصنف فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ وقبل عمليتى الشراء يبلغ (٤٠٠) ألف جنيه (٥٠٠ وحدة بواقع ٨٠٠ جنيه للوحدة) . وتمثل هذه الكمية الأخيرة بهذا السعر الثابت الحد الأدنى للمخزون من هذا الصنف الذى لاينبغى أن يقل الموجود الفعلى بالمخزن عنه . ولقد بدأت أول صرفية من هذا الصنف بتاريخ ٢٠٠١/٢/١٤ لكمية مقدارها ٥٠٠ وحدة لاستخدامها فى الإنتاج الصناعى . وتتبع المنشأة فى إثبات المخزون طريقة الجرد الدفترى المستمر (المخزون الدفترى) ويتم تحميل الخامات المستخدمة على تكاليف الإنتاج باتباع طريقة «ليفو» .

ويقترح للمعالجات المحاسبية وفقاً للقرار ٢٠٤ ما يلى :

* إثبات التوريد فى ١/١ ، ٢٠٠١/٢/١٢ (قيد ١)

١١٠٠٠٠٠ من حـ/(مخزون) مخزن خامات ١٦١١

١١٠٠٠٠٠ إلى حـ/١٩٣

* إثبات الصرف للاستخدام ٢٠٠١/٢/١٤ (قيد ٢)

٦٠٠٠٠٠ من حـ٣١١/خامات ومدخلات (حـ/٣٦١١)

٦٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزن خامات ١٦١١

حـ/١٦١١ فى ٢٠٠١/٢/١٤

مدين	دائن
٤٠٠٠٠٠ رصيد ١٢/٣١	٦٠٠٠٠٠ (٢)
١١٠٠٠٠٠ (١)	٩٠٠٠٠٠ رصيد ٢/١٤
١٥٠٠٠٠٠	١٥٠٠٠٠٠

حـ/ ٣٦

مدين	دائن
٦٠٠٠٠٠	
(٢)	

إيضاحات :

أ- تم صرف ٥٠٠ وحدة بتكلفة ١٢٠٠جنيه للوحدة (وهو أخر سعر أو تكلفة شراء لأن

المنشأة تتبع طريقة «ليفو») . ويساوى هذا الصرف تكلفة دفعة ٢ المشتراه (٦٠٠ ألف جنيه = ٥٠٠ وحدة × ١٢٠٠ جنيه) وبذلك أصبح رصيد المخزون فى نهاية يوم ٢/١٤ (أخر المدة) (٩٠٠) ألف جنيه تتمثل فى (١٠٠٠) وحدة مخزونة (تكلفة المخزون الأساسى أو الثابت = ٥٠٠ وحدة بتكلفة ٨٠٠ جنيه للوحدة + ٥٠٠ وحدة بتكلفة ١٠٠٠ جنيه للوحدة = ١٠٠٠ وحدة تكلفتها ٩٠٠ ألف جنيه) .

ب- ولأن استخدام الخامات يتم فى مركز الإنتاج فإن المنصرف منها حمل على حـ/ ٣١١ ثم خصص على الحساب ٣٦١١ الذى هو أصلاً توزيعاً للحساب ٣١١ (خامات ومدخلات موزعة على مراكز التكاليف) . وفقا للطريقة الثانية السابق اقتراحها ، حيث يتم التحميل فور الصرف

جـ- يسمح معيار المخزون ٢ (ضمن المعايير المحاسبية) كمعيار المحاسبة الدولية وكما أشرنا باستخدام طريقة المخزون الأساسى ويتطلب معيار المخزون ٢ (ضمن معايير المحاسبة المصرية) اتباع فيفو أو المتوسط ثم إتباع طريقة «ليفو» لتحمل الخامات على التكاليف .

ورغم عدم استخدام الطريقة الأولى طريقة المخزون الاساسى فى معظم المنشأت إلا أن المثال أعد فقط لتوضيحها .

٨-٢ صعوبة تحديد القيمة البيعية الصافية للإنتاج غير التام المخزون

٨-٢-١ مقدمة

يرى بعض المحاسبين أن فى استخدام القيمة البيعية الصافية لتقييم المخزون كثيرا من الصعوبات وهو ما أؤيده . ولعل من أهم أسباب هذه الصعوبات أن جانباً كبيراً من البيانات التقديرية فى معادلة القيمة البيعية الصافية يتضمن قدراً لابأس به من الأمور غير المؤكدة . ورغم أن المعهد الاسكتلندى للمحاسبين ICAS من خلال لجنة أبحاثه يفضل استخدام هذا المصطلح فى تسعير المخزون - باعتباره أقل المشكلتين كما بيننا - رغم الانتقادات الموجهة إليه إلا أن تقدير ق. ب.ص للإنتاج غير التام المخزون يظل أمر محل نظر (بخلاف النوعين الرئيسيين الأخرين للمخزون : الخامات والإنتاج التام حيث يكون الأمر

٨-٢-٢ السوق النشطة غير قائمة

في منشأة لتصنيع سلعاً تباع عادة في عبوات (كالأسمنت والبويات ...) تمر الخامة – وكما هو معلوم – في عدد من المراحل الصناعية حتى تصبح جاهزة للبيع في عبوتها فالسلعة التي تحت الإنتاج ولم تتمم إلا جزء من إجمالي المراحل الإنتاجية – مثل زيت لم يتم تلوينه ليصبح «بويه» (ملونة) – لن يكون لها سوقاً نشطة بالمعنى المطلوب أو سعر تنافسي بعكس الحال عندما تكون تامة وجاهزة للبيع . **ومع هذا فقد يمكن بيع هذه السلعة غير التامة ولكن ليس في الغرض الذي يتم إنتاجها من أجله (كدهان حوائط مثلاً في حالة «البوية») ولأنه ليس لتلك السلعة غير التامة سوقاً نشطة (وعامة) فإن السعر الذي يمكن تقديره لها يكون – في معظم الأحوال – سعراً غير عادل ، وخاصة وأن البائع يرغب فقط في تقدير أو معرفة سعر بيعها لكي يضبط سعرها الدفتري ولكنه في الحقيقة عادة لن يبيعها أي أن عرضها للبيع هو عرض صوري (فالبائع لن يبيعها على حالتها هذه كسلعة غير تامة) . وبكلمات أخرى فإن رغبة – البائع في البيع – صفر لأنه لايرغب في إتمام بيع السلعة وهي بهذه الحالة : غير تامة في الظروف العادية الا إذا إقتضت ذلك ظروفاً غير عادية .**

٨-٢-٣ السعر في العقود الطويلة

إذاً فالمقترح طبقاً لمفهوم السوق النشطة أن السلعة غير التامة (أو بصفة عامة الإنتاج غير التام) لايوجد لها سوقاً نشطة ولايوجد سعر «عام» أو «تنافسي» لها . والمسألة عكس ذلك تماماً في الأنشطة التي تمارس من خلال العقود (كما مثلاً بين مقاولين أو غيرهم وبين عملائهم) حيث يمكن تقدير سعراً للسلعة غير التامة (أو للإنتاج غير التام) قياساً على سعر السلعة التامة في العقود (أي بنسبة منها ففي نشاط مقاولات المباني يقدر سعر للإنتاج غير التام ولو أنه لن يباع هكذا بنسبة ماتم منه إلى مايجب إتمامه وهو إنتاج تام) وهو ما أكد عليه المعيار البريطاني ٩ (SSAP 9) وعرضناه فيما تقدم – باعتبار أن السعر في معادلة القيمة البيعية الصافية يمكن أن يكون سعراً فعلياً ، وليس فقط تقديرياً . فإذا كانت قيمة عقد تصنيع طائرة مدنية بمواصفات معينة (بين شركة مصنعة وعميل) ٥٠ مليون جنيه وأنه بعد سنة من تاريخ العقد تم نهو ٤٠ ٪ من الأعمال فإن قيمة الإيرادات في قائمة في نهاية هذه الفترة (وهي ممكن أن تعادل سعر بيع إنتاج غير تام) ممكن إن تبلغ ٢٠ مليون جنيه وقد يمكن اعتبار هذا السعر سعر بيع فعلي في معادلة ق. ب. ص شروط اثبات تكاليف هذه الأعمال .

٨-٢-٤ السعر التقديرى ليس مناسباً

٨-٢-٤-١ السعر المحدد مسبقاً والتقديرى

وبافتراض أنه أمكن ، وعلى أساس معدل الإتمام الذى وصلت إليه السلعة غير التامة ، تقدير سعراً لها (على اعتبار أنها إنتاج غير تام) فإن هذا السعر لن يكون مناسباً مثل ذلك السعر المحدد مقدماً لها باعتبارها سلعة تامة (سعر البيع المحدد مقدماً عند دراسة إمكانية إنتاج وبيع السلعة) ذلك إن هذا السعر الأخير عند «إنتاج مباع» معين يتضمن وكما أشرنا تكلفة السلعة ومعدل ربح مقبول والأمر ليس كذلك عند تقدير (حالى) لسعر بيع سلعة غير تامة إذ أن هذا السعر التقديرى ليس مبنياً على أساس «إنتاج مباع» معين من تلك السلعة غير التامة عندما تصبح تامة وإنما هو لسلعة غير تامة لن تباع وهى فى حالتها هذه.

٨-٢-٤-٢ إقتراح بسعر تؤخذ فيه نسب التمام

وقد يمكن تحديد سعر بيع السلعة غير التامة ، ليس على أساس المفاهيم فى معايير المحاسبة كالقيمة العادلة ووجود السوق النشطة وما إلى ذلك ، ولكن إقتداء بتحديد سعر البيع فى العقود . أى على أساس ماتم تنفيذه من أعمال على السلعة ، وذلك طالما أنه لاتوجد للسلعة غير التامة سوقاً نشطة ولايوجد عدد معقول من المشترين الراغبين فى شرائها ، ولاتوجد منافسة بالمعنى المفهوم عنها ويحسن أن يكون إنتاج تلك السلعة يستغرق أكثر من سنة مالية .

إذاً يعتمد هذا الاقتراح على البيانات الذاتية للمنشأة ولايعتمد -فى تحديد سعر بيع الإنتاج غير التام المخزون على بيانات من الغير (مشترين أو سوق ..) .

وإعتبار ماتم من مراحل صناعية على الإنتاج غير التام ونسبته إلى إجمالى الأعمال الصناعية الواجب أو المخطط القيام بها على الخامات حتى تصبح سلعة تامة) يعطى لنا نسبة تساعد فى تحديد سعر البيع . وعلى أن تدرس أيضاً إمكانية بيع هذه السلعة غير التامة بهذا السعر المحسوب على أساس هذه النسبة . فمثلاً إذا كانت السلعة التى لدينا «كابل كهربائى» (أ) ثم يتم عزله (ب) ثم تغطيته بكابل من البلاستيك (جـ) . هذه السلعة حتى مرحلة (ب) هى إنتاج غير تام وحتى هذه المرحلة فإن الكابل الذى لم يصل بعد إلى (جـ) يكون قد مر بـ حوالى ٨٠٪ من العمليات الصناعية فإذا كان سعر المتر منه وهو تام (داخل كابل بلاستيك مرحلة جـ) ١٠ جنيه

فإن تقدير سعر المتر منه وهو غير تام (حتى نهاية مرحلة ب أى معزول فقط) ممكن أن يكون ٨جنيه أو أقل . وهنا قد يمكن بيع هذا الكابل غير التام بهذا السعر .

وغير أن استخدام هذا الاقتراح لن يتم بنفس الطريقة فى جميع أنواع الأنشطة .

ففى نشاط مثل تجارة الدراجات نجد أن الدراجة العادية وكما أشرنا قد تباع داخل صندوقها ويترك للمشترى (خاصة إن كان مسافراً وسيأخذها معه) أمر تركيبها بنفسه. فالدراجة هنا إنتاج غير تام ومع هذا فإنه لأن جميع أجزائها ومكوناتها تامة ومحفوظة داخل هذا الصندوق ممكن أن تعامل كإنتاج تام ويعتبر سعر بيعها كدراجة تامة والمحدد مسبقاً (بمعرفة البائع) هو سعر بيعها داخل صندوقها وهى إنتاج غير تام. أما إذا كانت بعض أجزاء من الدراجة – فى المنشأة التى تصنعها – لم تتم بعد (مثل «الدريكسيون» أو «الطاره» أو «الجنزير» أو كل ذلك) فإنه قد يكون من السهل – فى المنشأة الصانعة – تحديد تكلفة هذه الدراجة غير التامة ثم تحديد بالتالى قيمتها البيعية الصافية بالإستناد إلى البيانات عن السوق (والمشترين ...) عن تلك الأجزاء الناقصة وعن الدراجة بحالتها غير التامة هذه .

٨-٢-٥ المعنى فى معادلة ق. ب.ص وأهمية مراعاة الربح

تتطلب معادلة ق.ب.ص للإنتاج غير التام مثلاً أن يخصم من سعر البيع (وهو أساساً مقدر لإنتاج تام) تكاليف الإتمام أو النهو وتكاليف البيع وذلك حتى ينخفض هذا السعر (لإنتاج تام) ليصبح هو سعر (لهذا الإنتاج غير التام) إذا كان لم يتم بعد لأنه إذا كان سعر بيع سلعة تامة مثلاً يشمل – ضمن مايشمله – تكاليف إنتاجها فإنه عندما يطرح من هذا السعر التكلفة المطلوبة للاتمام فإنه يجعل من هذا السعر متضمنا فقط تكلفة ما تم ليس ضمنه التكلفة حتى المرحلة الأخيرة أى تكاليف إنتاج غير تام .

مثال :

تبلغ تكلفة الدراجة العادية التامة – فى منشأة تنتج الدراجات وتبيع هذه الدراجات – ٢٠٠جنيه وقد تبين فى ٢٠٠٢/١٢/٣١ وجود دراجة غير تامة تكلفتها ١٥٠ جنيه ينقصها الدريكسيون بمشتملاته والجنزير وأن تكلفة إتمام هذين الجزئين

تقدر بمبلغ ٥٠جنيه وتتم (لأسباب فنية) فى يومين . وتبيع المنشأة هذا النوع من الدراجات بمبلغ ٢٥٠جنيه للدراجة وتكلفة بيع ٢جنيه ولقد تعاقدت المنشأة بالفعل على بيع هذه الدراجة بهذا السعر لأحد العملاء فى ٢٠٠٣/١/١ علماً بأن ميزانية المنشأة تعد فى ١٢/٣١ .

إذاً لتحديد القيمة البيعية الصافية لتلك الدراجة وفقاً لمعايير المحاسبة يقترح إعداد المعادلة المتعارف عليها للقيمة البيعية الصافية كما يلى :

القيمة البيعية الصافية لدراجة غير تامة = سعر بيع - (تكلفة الإتمام + تكلفة البيع)

= ٢٥٠ - ٦٢ (٥٠ + ٢+ ١٠ ربح) = ١٨٨جنيه

إيضاحات :

أ- سعر البيع فى معادلة القيمة البيعية الصافية للدراجة غير التامة هو سعر فعلى وليس تقديرى لأن المنشأة تعاقدت بالفعل على بيعها . وهو مفهوم ركز عليه المعيار البريطانى ٩ SSAP .

ب- وتبلغ تلك القيمة فى نهاية السنة المالية ١٨٨جنيه فى حين أن سعر بيعها فى ٢٠٠٣/١/١ ٢٥٠جنيه والفرق بين سعر بيع الدراجة التامة وغير التامة يتمثل جانباً هاماً منه فى نوعى التكلفة المشار إليهما (إتمام + بيع والأرباح) . وتخفيض سعر بيع الدراجة التامة بتكلفة مالم يتم بعد يجعل هذا السعر هو - أو قريب جداً من - سعر بيع دراجة غير تامة (ينقصها «الدريكسيون» والجنزير) ثم تخفيض هذا السعر بتكلفة بيع (وهذه ليست ضمن تكاليف إنتاج أو سعر بيع الدراجة) هذه الدراجة (عندما تكون تامة) يعتبر السعر صافياً (أى قيمة بيعية صافية) .

وطالما لدينا صافي قيمة بيعية لدراجة «غير تامة» إذاً يمكن مقارنته (فى مفهوم التكلفة أو السوق أو القيمة البيعية الصافية أيهما أقل) بتكلفتها كدراجة أيضاً «غير تامة» أى مقابلة مبلغ ١٨٨جنيه بمبلغ ١٥٠جنيه حيث لايصح مقارنته بمبلغ ٢٥٠جنيه (سعر دراجة تامة) بمبلغ ١٥٠جنيه (تكلفة دراجة غير تامة) .

جـ - يتضمن سعر بيع الدراجة التامة الذى تم تقديره مسبقاً قبل الإنتاج تكلفة الدراجة وهى تامة + نسبة من الربح عليها (عند مستوى إنتاج مباع معين) وهو فى

المثـال ١٠ جنيـه ، ويمكن هنا استبعـاد الربح ككل لأن الدراجـة غيـر تامـة ، أو استبعاد نسبة منه فقط وقد أخذ المثال بالرأى الأول . وتلك المسألة لم ترد بوضوح فى معايير المحاسبة ولكنها منطقياً قائمة .

جـ- المثال مبسط للغاية وقد أظهر أن القيمة البيعية الصافية للدراجة «غير التامة» أكبر من تكلفتها مما لايتطلب معه تعديل التكلفة الفعلية إلى ق.ب.ص .

٨-٢-٦ مشكلات أخرى فى تحديد ق.ب.ص

٨-٢-٦-١ عند إنخفاض نسبة الاتمام وفى الظروف الاضطرارية

قد يتفق الكثيرون على أن استخدام مفهوم القيمة البيعية الصافية ليس استخداماً سهلاً وسلساً - خاصة عند حساب تلك القيمة للإنتاج غير التام المخزون وهو ماسبقت الإشارة إليه . ويتفق معنا فى هذا البريطانيون «جون صامويلز ، وكولين ريكود ، واندرو بيير "John S.muels, Colin Rickwood .nd Andrew Piper إذ يقولون:

«أن القيمة البيعية الصافية ... تظهر مشكلات قياس عند إيجاد كل من سعر البيع والخصم الواجب إجرائه خاصة بالنسبة لمنتج بدا تصنيعه . فالرقم الذى سيستقطع من سعر البيع سيكون ضخماً نسبياً بما يعطى مجالاً كبيراً للخطأ ...

Net realizable value...pose measurement problems in establishing both the selling price and the deduction to be made, particulary for a product that has only begun to be manufactured. The figure to be deducted from selling price will be relatively large, introducing plenty of scope for error."

ويركز هؤلاء الكتاب فى تلك الجزئية على عدم دقة تقدير تكاليف إتمام أو نهو الإنتاج غير التام خاصة إن كان فى مراحله الأولى لأن التكاليف المتبقية لإتمام الإنتاج عادة ماتكون كبيرة (٩٠٪ أو ٨٠٪ من جملة التكاليف لكى يصبح المنتج تاما) . والملاحظة أن رأى الكتاب هنا ينطبق على الأنشطة غير المكررة والصناعات الثقيلة وليس على البسيطة كمنتجات الألبان ، إذ يكون ذلك واضحاً فى الصناعات الأولى عن الثانية حيث ضخامة النشاط وبالتالى ضخامة التكاليف اللازمة للإتمام . ولكن مايثيره هؤلاء الكتاب هو بشكل عام وإما هناك تفصيلات مطلوبة مثل أسس التقدير وكيفية إجرائه ومدى إتاحة البيانات ودرجة دقتها ومدى تعقد العملية الإنتاجية الباقية (وفقاً لما سيجئ) وقد أوضح الكتاب بعض هذه المسائل :

«وجود نقد شائع ... (فى) استخدام القيمة البيعية الصافية .. تكلفة البيع يجب تقديرها ، وأسعار البيع عادة أقل فى ظل البيع بضغط عن البيع فى ظل النشاط المعتاد للمنشأة ... والمنتجات نصف المصنعة لها مشكلات أيضاً .... لاتوجد إجابة تامة على السؤال بأن يتم التقييم على أساس المدخلات أو على أساس المخرجات التامة منقوصة بتكاليف الإتمام . عندما تقترب المنتجات من الإتمام يكون الأخير مناسباً أكثر إما أن كان فى بدايته تقريباً فإن الأول يبدو إن له أهمية أكبر..

A Common criticism ... that establishing net realizable...The cost of selling must be estimated, selling prices are usually less from a forced sale than sales in the normal course of business...Semi-finished goods also provide problems...There is no absolute answer to the question of whether to value in terms of the inputs or the completed output less the costs of completion. When nearing completion the latter becomes more appropriate when barely started the former would seem to warrant more attention...". (٦٥)

ويقصد هؤلاء الكتاب من المدخلات والمخرجات التكاليف على الإنتاج والمنتجات التامة . فإذا كان الإنتاج فى بدايته إذاً الأنسب هو حساب التكاليف وبناء التقييم عليها أما إذا كان الإنتاج قرب نهايته فالأنسب هو تقدير سعر بيعه كانتاج تام (مخرجات) وخصم تكاليف الإتمام منه (أى تطبيق القيمة البيعية الصافية) على اعتبار أن تكاليف الإتمام - فى رأى هؤلاء الكتاب - تمثل نسبة بسيطة وبالتالى تقديرها يكون سهلاً وأكثر دقة. ولم يحدد هؤلاء الكتاب المقصود بضخامة التكلفة . والمرجح أن المقصود هو أن النسبة الكبرى من تكاليف الإنتاج تكون هى المطلوب تقديرها وضخامة تلك النسبة يرتبط كثيراً بنوعيه النشاط فالضخامة قائمة فى صناعات ثقيلة (طائرات وبواخر ..) والأمر ليس كذلك فى صناعات منتجات الألبان.

ويحدد «بيرى وچارڤيز» معادلة ق.ب.ص فى أنها سعر بيع بند منقوصاً منه فقط تكلفة البيع (دون تكاليف الإتمام أو النهو أو التجهيز وقد يكون ذلك على اعتبار أنهما يتكلمان عن سلعة تامة ولكن حتى فى هذه الحالة فقد تكون هناك أحياناً تكاليف بخلاف تكاليف البيع) . وعن صعوبة ق.ب.ص يقولان :

«ظاهرياً فإن هذا المقياس سهل المنال ولكن عملياً فإن المبلغ الذى يمكن أن يباع به بند ما

سيختلف حسب ظروف البيع ... وبعيداً عن مشكلة الوصول إلى قيمة فإن هناك عوامل أخرى ستؤثر على القيمة البيعية الصافية ... فإذا كنت مضطراً فقد تكون مستعداً لأن تقبل (سعراً) أقل من سعر السوق حتى يمكن أن تمم بيعاً سريعاً .. بيع تحت ضغط ..» .

On the face of it such a measure should be easily obtained but practice the amount for which an item can be sold will vary with the cirumstances of the sale...Apart from the problem of arriving at a value other fators will affect the net realizable value...if you are hard up you may be prepared to accept less than the market value in order to get a quick sale...the forced sale value...". (٦٦)

يركز الكاتبان على صعوبة إيجاد سعر بيع (أى سعر بيع عادل) عندما تضطر للحصول على سعر بيع (وهو مايتفق مع رأى الكتاب الثلاث السابقين) . ولكل بيع ظروف خاصة به لكن فى حالة الاضطرار تقدر قيمة البيع على أساس مدى الضغط forced (ولم يدخل الكاتبان كثيراً فى مسألة التكاليف حيث أنهما لم يشيرا إلى تكاليف النهو بالنسبة لإنتاج غير تام مخزون مطلوب تحديد ق.ب.ص له) . فيكفى إذاً أن لسعر البيع – حسب الظروف – أكثر من قيمة وبالتالى يكون هناك أكثر من حالة فى تطبيق مفهوم التكلفة أو السوق أيهما أقل .

وتجدر الإشارة إلى أن الظروف الاضطرارية هنا تحدث عندما تقدر المنشأة سعر بيع سلعة ما (تامة أو غير تامة) وهى مضطرة فهل الاضطرار هنا – المقصود – هو الاضطرار فى معرفة سعر بيع السلعة من أجل مقابلته بتكلفتها الدفترية وتطبيق مفهوم التكلفة أو ق.ب.ص أيهما أقل ؟ مع ملاحظ أن المنشأة قد لاتبيع السلعة (وغالباً لن تبيعها إن كانت غير تامة) بهذا السعر الذى ستحصل عليه.

٨-٢-٦-٢ إرتفاع الأسعار بسبب التكنولوجيا المتطورة وطول فترة الإنتاج

قد يبدو وأن تطبيق معادلة القيمة البيعية الصافية بسيطاً وسهلاً ولكن ذلك ينصب عادة على بعض الأنشطة المعتادة التى تنتج منتجات دورية (يومية/أسبوعية) ولاتحتاج إلى تكنولوجيا عالية ومتطورة أو فترة إنتاج طويلة كالصناعات الغذائية وصناعات البلاستيك وبعض الأدوات المنزلية وماشابه ذلك مما

يستخدمه المستهلكون والعملاء بصفة دورية مستمرة (يومية أحياناً) – بعكس الحال فى الأنشطة غير المعتادة وغير المكررة التى تأخذ فترات طويلة لانتاجها كما فى صناعة البواخر والسفن والطائرات والمعدات الحربية الثقيلة (دبابات ومدافع ...إلخ) . ففى هذه الصناعات الأخيرة ترتفع أسعار الخامات والأجور ، خلال فترة تصنيع مثل هذه السلع ، كما تتطور التكنولوجيا بما يؤثر على أسعار الخامات الداخلة فى تصنيعها وهو ماقد يترتب عليه صعوبة تقدير تكاليف نهو مثل هذه الأصول – طالما كانت إنتاجاً غير تام – وكذا تكاليف بيعها . كما يؤثر بالتالى على أسعار بيع هذه المنتجات غير التامة عندما تصبح تامة . فالطلب على مثل هذه الأصول – باعتبار أن تكنولوجيتها جديدة ولم تستخدم بعد – يصعب تحديده بدقة أو بسهولة وينطبق ذلك – بالتالى – على سعر بيعها التقديرى (وليس الفعلى) .

وبكلمات أخرى فإن وجود هذين المؤثرين ، النمو السريع للتكنولوجيا وطول فترة الانتاج ، يجعل عناصر معادلة القيمة البيعية الصافية صعبة التقدير للغاية . علاوة على تعقيد وتضخيم الجهود فى الوصول إلى تقديرات هذه المعادلة .

٨-٢-٦-٣ تأثير أضخم للعوامل غير المؤكدة فى التسويق وإتمام الإنتاج

يترتب على المشكلتين السابقتين مشكلة ثالثة تتعلق بالتأكيدات أو الأمور غير المؤكدة التى ترتبط بأنشطة المنشآت الصناعية . فأنشطة الإنتاج الصناعى التى تعتمد على تكنولوجيا متطورة تتضمنها السلع المنتجة لكن عيوبها تظل مجهولة لفترات طويلة بعد البيع وبعد تحقق العملاء من قدرات تلك السلع ومن فوائدها أو أضرارها . وهو مايزيد من معدلات الخطأ فى تقدير أسعار بيع ومعدلات بيع هذه السلع . ويظهر ذلك جلياً فى الصناعات الثقيلة (طائرات/بواخر...) .

ثم قد ترى إدارة المنشأة – فى وجود مشكلات إنتاجية وبيعية وتسويقية – وقف أو تعديل استخدام مثل تلك التكنولوجيا أو تطويرها بما من شأنه أن يؤثر على الإنتاج غير التام القائم حينئذ (على اعتبار أن فترة الإنتاج لمثل هذه الأصول طويلة قد تبلغ **خمس سنوات وأحياناً عشرة) . فمعادلة القيمة البيعية الصافية تفترض أن هناك إنتاج غير تام ستعمل المنشأة على إتمامه فى حين أن الظروف – كما فى الافتراض السابق**

الإشارة إليه – قد تؤدى إلى عكس ذلك (أى عدم إتمام هذا الإنتاج) . ولعل أقرب الأمثلة فى الحياة العملية على ذلك هو مشروع تصنيع طائرة نقل الركاب الشهيرة «كونكورد» الذى تولته بعض الشركات فى فرنسا وإنجلترا (كإنتاج فرنسى/بريطانى مشترك) والذى استغرقت دراسته كمشروع سنوات طويلة إلى أن بدأ الإنتاج الفعلى لهذا النوع من الطائرات قرب التسعينات من القرن الماضى ثم تبين – أثر سقوط طائرة من هذا النوع بعد استخدامها بضع سنوات – وجود عيوب فنية فى هذه الطائرات (الذى تبلغ سرعة الطائرة منها ضعف سرعة الطائرة العادية) تمنع من استخدامها فأوقف المسئولون استخدامها !! وعلى هذا فالطائرات التى كانت تحت الإنتاج وقت أن توقف العمل بهذا النوع من الطائرات – رغم ماحظيت به من شهرة – وطالما لن يمكن الاستفادة الكاملة من هذا الانتاج غير التام ، ليصبح تاماً طائرة «كونكورد» تمثل خسارة على الجهات التى تمول تصنيعها .

وهذا المثال – وغيره كثير فى الحياة العملية – يؤكد أنه فى مثل هذه الصناعات ، ومايشبهها ، ليس دائماً أن كل إنتاج غير تام سيصبح حتماً إنتاجاً تاماً .

٨-٢-٦-٤ الإتمام ليس دائماً ضرورة للبيع

وعندما يخفض فى معادلة القيمة البيعية الصافية (للإنتاج غير التام) سعر بيع الإنتاج التام لجعله سعراً صافياً لبيع الإنتاج غير التام – كما جاء فيما تقدم – فإنه يفترض فى المعادلة إمكانية بيع هذا الإنتاج غير التام على حالته (أى كإنتاج غير تام) ولو أنه عادة لن يباع فعليا . ومعرفة إمكانية البيع أمر ضرورى حتى يمكن القول أن لهذا الإنتاج غير التام المخزون ق.ب.ص . وهو يعتمد بالدرجة الأولى على طبيعة هذا الإنتاج غير التام. وإمكانية بيع هذا المخزون بحالته (كإنتاج غير تام) لاتتوفر فى جميع أنواع الإنتاج غير التام فى جميع الأنشطة فإن كان بيع الإنتاج غير التام أمراً ممكناً فى نشاط المقاولات – إذ أن كثيراً من الوحدات السكنية مثلاً يمكن ، بل يسعى البائعون لبيعها قبل التشطيبات (أى وهى على «المصيص» أو البياض أو فى المرحلة اللاحقة لتلك المرحلة وهى مرحلة الدهانات ..) – فإن مثل هذا البيع غير التام يصعب كثيراً فى صناعات (أو أنشطة) أخرى مثل الصناعات الغذائية حيث لايمكن مثلاً أن تباع لجمهور العملاء جزء من شيكولاته غير تامة على أنها شيكولاته

تامـة – أى تبـاع «بدرة» كـاكـاو أو شيكولاته مـخلوطـة باللبن دون السكر أو حـتـى بـه ، كسائل دون أن يصبح «شيكولاتـه» صلبة . إذاً تحـديد سعر بيع أو قيمة بيعية صافية لهـذه الشـيكولاتـه السـائلة» (وليس المقـصـود بهـا الشـيكولاتـه «السـائلة» التـى تبـاع فى محلات بيع المشروبات – وإنما المقصود الشيكولاته التى تباع فى قطع ومغلفة) . أمر يبدو غير واقعى لأنها عادة لن تباع – فى محل لبيع «الشيكولاته» – بحالتها هذه (شيكولاته سائلة) على أنها قطع شيكولاته .

قرار ٢٠٤

وفى مسألة إمكانية بيع الإنتاج غير التام بين القرار ٢٠٤ : «يقصد بالإنتاج غير التام المنتجات من السلع غير تامة الصنع التى لايمكن بيعها بحالتها والخدمات غير التامة ...» [٦٧] .

وقد بين النظام المحاسبى الموحد أن من الإنتاج غير التام مايمكن بيعه :

«... كذلك يعتبر إنتاجاً تاماً «المنتجات نصف المصنوعة وهى المنتجات التى أجريت عليها عمليات صناعية معينة جعلتها قابلة للبيع بحالتها كما يمكن أن تجرى عليها عمليات أخرى داخل الوحدة لتحويلها إلى منتج نهائى» [٦٨] .

وقد عاد القرار ٢٠٤ واتفق مع ماجاء بـ ن.م.م وبين مايقصده من الإنتاج غير التام وأنه أحياناً يمكن بيعه بحالته :

«... يعتبر إنتاجاً تاماً المنتجات غير النهائية التى أجريت عليها عمليات تشغيل معينة جعلتها قابلة للبيع بحالتها كما يمكن أن تجرى المنشأة عمليات أخرى عليها لتحويلها إلى منتج نهائى..» [٦٩] .

أى أن القرار ٢٠٤ يعتبر – وكأمر منطقي – أن من الإنتاج غير التام مايمكن بيعه بحالته مثل سيارة ركوب لم يتم تجربتها بالمصنع قبل بيعها أو أنه تمت تجربتها ولكن تحتاج لبعض الإصلاحات البسيطة حتى تصبح منتجاً تاماً سليماً .

٨-٢-٦-٥ معدل الربح مازال بالمعادلة (في بعض التعريفات)

يفترض فى معادلة القيمة البيعية الصافية للإنتاج غير التام أن سعر البيع هو سعر بيع إنتاج تام فإذا خصمت منه التكالف – بموجب المعادلة – فيمكن إعتباره سعر بيع لإنتاج غير تام (حيث أنه قد خفض بتكلفتى الإتمام والبيع) .

ومن المفترض فيه أن تخفيض سعر البيع (على اعتبار أنه سعر بيع إنتاج تام)

بنوعى التكلفة المشار إليها فقط يعنى أن سعر البيع المخفض هذا مازال متضمناً نصيب هذا الإنتاج «غير التام» من الربح . ذلك أنه - وكما أشرنا سابقاً - فإن سعر بيع أى سلعة أو خدمة يتضمن تكلفتها وأيضاً - عند «حجم إنتاج مباع» معين يتضمن نصيب تلك السلعة المنتجة المباعة من الربح ، أى أن سعر البيع يغطى تكلفة السلعة (أو الخدمة) ويغطى أيضاً نسبة (قد تكون بسيطة فى حالة السلع المتكرر إنتاجها - يومياً/أسبوعياً ... - أو أكبر فى حالة السلع غير المكررة بصفة سريعة) من الربح وذلك عند مستوى «إنتاج مباع» معين .

إذاً عندما نستبعد (فى معادلة ق.ب.ص) من سعر بيع سلعة تامة تكلفة إتمام تلك السلعة -يكون لدينا سعر بيع سلعة غير تامة ويلاحظ أن سعر البيع لهذا الإنتاج غير التام مازال يتضمن نصيباً من الربح وهو أساساً نصيب السلعة عندما تصبح تامة.

وتجدر الإشارة إلى أن سعر البيع فى المعادلة سواء أكان تقديرياً أو فعلياً (وفقاً للمعيار البريطانى فقط) وسواء أكان هو السعر المحدد مسبقاً قبل إنتاج السلعة (كما فى منتجات الألبان التى يكاد يكون سعرها لفترة ما ثابتاً) أو هو سعر تم تقديره بعد ذلك قد يختلف - وكثيراً مايختلف - مع السعر الفعلى الذى تباع به السلعة (أو الخدمة) نتيجة مفاوضات أو منافسة أو خصم (أو أوكازيون Sale) .

مثال :

تحدد سعر بيع السلعة التامة - فى منشأة صافيناز الصناعية - بمبلغ ٣٠٠جنيه (٢٥٠جنيه تكلفة + ٥٠ ربح) وذلك عند حجم «إنتاج مباع» يبلغ ٢٠٠٠ وحدة فإذا كانت وحدة ما من هذه السلعة فى نهاية السنة المالية (٢٠٠٣/٦/٣٠) مازالت إنتاجاً غير تام وأنه قدر لإنهائها (خلال شهرين) مبلغ ١٢٥جنيه (أى ٥٠٪ من تكلفة السلعة وهى تامة) وإن تكاليف البيع ٥جنيه ، فإنه يمكن إعداد المعادلة تطبيقاً للكثير من معايير المحاسبة - وليس لرأينا - كما يلى : وعلى إعتبار أن تلك السلعة غير التامة قد تجاوزت مستوى الـ ٢٠٠٠ وحدة منتجة ومباعة .

	تكاليف	ربح	جملة
سعر البيع ٣٠٠جنيه	ضمنه	٥٠ جنيه	٣٠٠جنيه
يخصم	١٢٥جنيه		
تكاليف الإتمام	٥		
تكاليف بيع			
جملة تكاليف	١٣٠	← - - - - - - - - - - - -	١٣٠
إذاً تكاليف إنتاج غير تام	١٢٠	٥٠ +	١٧٠

أى أنه عندما يستنزل من سعر البيع التكاليف اللازمة للإتمام وتكاليف البيع (للسلعة وهى تامة) تنتج لنا تكاليف خاصة بالإنتاج غير التام وربح (على اعتبار أن سعر البيع للسعة التامة يشمل تكاليف إنتاج غير تام + تكاليف إتمام + تكاليف بيع + ربح) .

إذاً ق.ب.ص = ٣٠٠جنيه – ١٣٠ (١٢٥جنيه + ٥) = ١٧٠ جـ .

إذا فإن مبلغ ١٧٠جنيه لايتضمن فقط تكاليف الإنتاج غير التام بل يتضمن أيضاً ربح (٥٠جنيه) (ورغم أهمية تلك المسألة فإن كثيراً من معايير المحاسبة لم تشر – وكما جاء فيما تقدم – إليها) .

ووجود ربح فى ق.ب.ص. لمخزون الإنتاج غير التام (لم يبع بعد) لايتفق مع مبدأ الحيطة والحذر ويضخم من الأرباح الإجمالية للمنشأة (حيث تنخفض تكلفة المبيعات بمخزون أخر المدة المتضمن ربحاً) دون وجه حق . ويتم علاج ذلك، كما أشرنا، باستبعاد الربح من ق.ب.ص لمخزون الإنتاج غير التام وقد يمكن ترك نسبة تتفق مع مايخص الإنتاج غير التام من الربح .

ويراعى – وكما جاء فى فصل ٢ – وكاتجاه محاسبى عالمى نحو تحديد القيمة الاستردادية وقيمة التدفقات النقدية من أصل ما (مخصوماً منها التدفقات النقدية من التزام أى للخارج) ، أن يعمل المحاسب على أن يساوى بين الرصيد الدفترى للأصل وقيمته السوقية (والنقدية) خاصة إن إنخفضت الأخيرة جوهرياً عن الأولى. والانخفاض الجوهرى (ق.ب.ص) لأصل عن تكلفته الدفترية قد آلا يظهر بسبب تضمين الربح فى المعادلة.

وتهم الإشارة هنا إلى أن المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) قد ذكر مسألة

إستنزال الربح من معادلة ق.ب.ص للأصل وحدد سعر السوق (أو تكلفة الإحلال) فى إطار معين حدوده العليا هى القيمة البيعية الصافية (بمعادلتها المشهورة) وحدوده الدنيا هى أيضاً القيمة البيعية الصافية ولكن بعد نزع الربح التقريبى المسموح به منها. أى أن هذا المعيار الأمريكى يجعل لسعر السوق قيمتين تختار منهما المنشأة ماتعتقد أنه الأكثر عدالة لظروفها . (والقيمتين هما ق.ب.ص مرة دون خصم الربح ومرة بعد خصمه) .

وبكلمات أخرى فالمعيار الأمريكى - وفقاً لفصل ٣ المتقدم - يحدد سعر السوق على أنه : أ- ق.ب.ص أو على أقل تقدير ب- تلك القيمة البيعية الصافية بعد استنزال معدل الربح منها . وعلى ذلك فإن المنشأة - وهى تطبق المعيار ٤٣ - وتقيم أصولها بسعر السوق فإنها إما تستخدم القيمة البيعية الصافية أو تستخدم تلك القيمة مخفضة بمعدل الربح وكلاهما يمثل - طبقاً لهذا المعيار الأمريكى - سعراً للسوق .

ويقترب جانب من ذلك مع ما إقترحناه فيما تقدم - عن تخفيض ق.ب.ص بقيمه نسبة الربح (الداخلة فى سعر البيع) لكى تصبح معادلة ق.ب.ص خالية من الأرباح ورغم أن بعض المحاسبين يعترضون على ق.ب.ص فإن بعض الكبار منهم مثل «كيسو وويجانت» لم يناقشا بإسهاب هذه الطريقة عند تقييم الأصول بل ركزا فقط على الجزء الأخير أى الحد الأدنى لسعر السوق فى المعيار الأمريكى ٤٣ . فإذا افترضنا فى المثال السابق أن نسبة الربح تبلغ ١٠٪ من سعر البيع أى ٣٠جنيها فإن القيمة البيعية الصافية للإنتاج غير التام تصبح (بعد خصم الربح) ١٤٠جنيه (١٧٠جنيه - ٣٠جنيه ولقد ضرب الكاتبان مثلاً عن منشأة «جيرى ماندر») [٧٠] .

وتجدر الإشارة بأنه فى عند إعداد القيمة البيعية الصافية للإنتاج غير التام بخصم التكاليف اللازمة لإتمام هذا الإنتاج (حتى يصبح تاماً) وتكاليف بيعه (وهو تام) من سعر البيع (وهو لإنتاج تام) ثم تفريغ تلك القيمة البيعية الصافية أيضاً من الأرباح يرجع بها إلى معنى ومفهوم هو أقرب إلى تكلفة تقديرية للإنتاج غير التام من أنه ق.ب.ص (أو حتى سعر سوق كما سيأتى) لأن عمليات الاستبعاد التى تمت على سعر بيع إنتاج تام رغم أنها نظرية وتقديرية وليست فعلية إلا أنه من المفترض أنها خلصت ذلك السعر من أى ربح . (وممكن خلصته فقط من جزء من الربح) .

وممكن عرض مسألة تخليص ق.ب.ص من الأرباح فيما يلى :

ق.ب.ص = سعر بيع تقديرى (أو فعلى) ⟵ محسوب للإنتاج التام =
(سلعة/إنتاج تام)

تكلفة إنتاج غير تام + تكلفة إتمامه (ثم تكلفة بيعه) + ربح

(-) تخصم منه تكاليف (إتمام وبيع) تطرح من المعادلة

يصبح سعر البيع التقديرى لإنتاج غير تام = تكلفة إنتاج غير تام + صفر (+) ربح

ثم باستبعاد هامش الربح فإن ق.ب.ص = تكلفة إنتاج غير تام (-) ربح

أى أن سعر البيع التقديرى لإنتاج غير تام قد يساوى تكلفة هذا الإنتاج غير التام (التقديرية) وقد يستبعد جزء من الربح كاقتراح آخر.

ويلاحظ أن تكاليف الانتاج لاتتضمن أساساً التكاليف التقديرية لبيع هذا الانتاج، ولكن يتم خصمها فى المعادلة للوصول إلى سعر بيع صافى.

ويهم زيادة التأكيد على أنه من المفترض فيه أن سعر البيع الذى تحدده المنشأة الصناعية قبل بدء إنتاجها - وأحياناً تعدله فيما بعد - يؤخذ عند تحديده «حجم إنتاج صناعى مباع» معين وهو مالم يشر إليه «كيسو ويجانت» وقد يرجع ذلك إلى أنهما يتناولان المخزون وليس تقدير سعر البيع.

٨-٢-٦-١ لم تحدد المعايير قواعد تقدير سعر البيع

ليس هناك إتفاقاً عاماً على تقدير سعر البيع : فهل يتم الرجوع إلى الأسعار السلع المثيلة رغم صعوبة تحديد المثل بالضبط (كما جاء فى فصل٣) وسعر البيع حينئذ يكون هو سعر «تكلفة» الإحلال (كما فى المعيار الأمريكى ٤٣)؟ وهل يرجع إلى بيانات الأسعار التى تنشرها، عادة، المنشأت والجهات التى تعمل فى تسويق المنتجات ؟ (مع ملاحظة أن تلك الأسعار إذا أخذت بها منشأت أخرى (غير التى تنشرها) تعتبر أيضاً أسعار تكلفة إحلال وليست أسعار بيع كما جاء فيما تقدم) أم تتم التقديرات من داخل المنشأة ؟ (وهو الأقرب لتحديد سعر البيع) وكل ذلك والكلام عن إنتاج غير تام.

وفى هذا يتطلب معيار المخزون ٢ (ضمن المعايير المحاسبية) :

«لايجوز أن يعتمد تقدير صافى القيمة البيعية للمخزون على التقلبات المؤقتة فى السعر،

وإنما يجب الإعتماد على الأدلة والقرائن المتاحة الأكثر وثوقاً – وقت إعداد التقدير – فيما يتعلق بالقيمة المتوقع أن يحققها هذا المخزون .. [٧١] .

وأشار معيار المخزون ٢ (ضمن معايير المحاسبة المصرية) إلى ذات المفهوم:

«يعتمد تقدير صافى القيمة البيعية على الدلائل المتاحة التى يمكن أن يعتد بها وقت إعداد هذا التقدير والتى يكون من المتوقع أن تحققها بنود المخزون . وتأخذ هذه التقديرات فى الإعتبار تذبذبات السعر أو التكلفة المتعلقة مباشرة بأحداث تؤكد ظروفاً كانت قائمة فى نهاية الفترة إلى المدى الذى تكون فيه تلك الأحداث مؤكدة لظروف قائمة فى تاريخ نهاية الفترة» [٧٢] .

والمقصود من مصطلح تحقق فى المعيارين هو بيع المخزون .

ورغم أهمية ماجاء بهذين المعيارين – متفقاً مع ماجاء بمعيار IAS ٢ [٧٣]– فإنها – جميعاً – لم تتضمن قواعد تبين كيفية تحديد سعر البيع أو الإطار العام الذى من خلاله يمكن التوصل إلى سعر البيع وكل ماجاء – بهذه المعايير – قواعد عامة كالأخذ بتذبذات الأسعار وتكلفة إحداث عن ظروف كانت قائمة أو قد تحدث ، فى نهاية الفترة (فترة مالية تعد فيها التقارير والقوائم المالية) أما مصدر البيانات المالية أو كيفية إعدادها فهو أمر متروك لتقدير المحاسب .

كما أنه ترك للمحاسِب أيضاً تقدير مدى وإمكانية الوثوق فى الأدلة والقرائن ودرجة الاعتماد عليها (فلم تعرض أمثلة للأدلة والقرائن) .

ويمكن أن نستقى – من هذه المعايير – بعض الإرشادات العامة التى تساعد فى تحديد القيمة البيعية الصافية (تقديرياً) :

* وجود أدلة وقرائن تبين ظروف معينة تؤثر فى السعر (والتكلفة) .
* وجود أدلة وقرائن تبين إمكانية حدوث تذبذبات فى الأسعار .
* أن تكون الأدلة والقرائن موثوق بها بدرجة مؤكدة .
* الاعتماد على المثمنين (وقد يكون للمحاسب دوراً هنا فى تقدير مدى الإعتداد بما أشار إليه المثمنون) .

٨-٢-٦-٧ ملخص

رغم أن تقدير المنشأت للقيمة البيعية الصافية لجميع أنواع المخزون يشوبه كثير

من الصعاب إلا أن تقدير تلك القيمة للمخزون من الإنتاج غير التام أمر تزيد صعوبته كثيراً ليس فقط لارتباط بتقديرات متعددة وإنما أيضاً لأن بعض تلك التقديرات تقابلها صعوبات علاوة على صعوبة وجود سوق نشطة لهذا النوع من المخزون مثل طول فترة الإنتاج وظهور التكنولوجيا المتقدمة وزيادة حدة تأثير الأمور غير المؤكدة .

٨-٣ التقييم لجميع المخزون

٨-٣-١ إتفاق عام على القاعدة (والتخفيض)

تتفق معايير المحاسبة على أن تقييم المخزون بالتكلفة أو ق.ب.ص أيهما أقل يتم لجميع أنواع المخزون وبالتالى فإنه تحسب القيمة البيعية الصافية للخامات المخزونة وللإنتاج غير التام وللإنتاج التام المخزون . ومع هذا فقد تطلبت المعايير عدم حساب ق.ب.ص للخامات إذا كان المتوقع أن سعر بيع المنتجات التامة (التى تدخل فيها تلك الخامات) يغطى تكاليفها أو يزيد عنها ، أما إذا كان من المتوقع زيادة هذه التكاليف عن سعر بيع المنتجات التامة فإنه يتم خفض تكاليف هذه الخامات إلى قيمتها البيعية الصافية [٧٤] . فإذا كانت تكلفة المواد التى تدخل فى تصنيع «القلم الرصاص» ٢٠ قرشاً وتكلفة التحويل (المتضمنة تكلفة مباشرة وغير مباشرة) ٣٠ قرشاً وأن سعر البيع المتوقع لبيع «القلم الرصاص» عند إتمام إنتاجه ٨٠ قرشاً/وأن القلم سيباع بهذا السعر لأنه سعر تنافسى والقلم جيد الصنع . ثم تبين أن الخامات المخزونة المشار إليها التى تدخل فى تصنيع هذا القلم والتى تدخل فى تصنيع القلم الرصاص قد انخفضت قيمتها البيعية الصافية إلى ١٥قرشاً فإن المعايير تتطلب عدم تخفيض قيمة الخامات بخمس قروش على اعتبار أن سعر البيع المتوقع للقلم الرصاص يغطى الـ ٢٠قرش بل يغطى تكلفة الإنتاج برمتها ، وأن القلم ، وفقاً للدراسات سيتم بيعه لأنه قلم جيد وسعره تنافسياً .

٨-٣-١-١ القرار ٢٠٤ ومخزون الخامات

أشار القرار ٢٠٤ بأن تعمل المنشأت فيما يتعلق بالمخزون بمعيار المخزون ، وسواء أكان ذلك هو معيار المخزون ضمن المعايير المحاسبية أو ضمن معايير المحاسبة المصرية فإن كل منهما تطلب العمل بالقاعدة التى أوردناها فيما تقدم . ورغم هذا فإن القرار عاد وحسم تلك المسألة ولم يتطلب تقييم الخامات المخزونة إلا بالتكلفة (وبالتالى فإنه لن يحسب لها ق.ب.ص) إذ تطلب القرار بالنسبة لحساب مخزن الخامات :

«... يحمل بتكلفة الخامات المشتراه ..» [٧٥] .

كما أن القرار تطلب إثبات المخزون من الخامات والمنصرف للتشغيل بإستخدام أسلوب محدد يدخل فى نطاق أسلوب الجرد الدفترى المستمر (ولم يشر القرار إلى أن مايتبع فى معالجة الخامات هو ذلك الأسلوب ، رغم أنه أعطى للمنشأت خياراً بأن تتبع فى إثبات ومعالجة المخزون من الإنتاج غير التام والتام والبضائع المشتراه بغرض البيع أحد الأسلوبين المتعارف عليهما : الجرد الدفترى الدورى ، أو المستمر) .

ولم يتطلب القرار ٢٠٤ تقييم مخزون الخامات أخر المدة بل فقط جرده قيمة الجرد بالقوائم المالية ويرجع ذلك إلى أن القرار تطلب العمل بمعيار المخزون الذى يوضح هذه المسألة وقد يخالف ماجاء بالقرار ٢٠٤ فى شأن اعادة تقييم الخامات .

٨-٣-٢ تقييم وتخفيض المفردة (المجموعة المتشابهة والإجمالى)

يتضمن المخزون من الخامات ومن الإنتاج غير التام والتام أنواعاً شتى فى كل فئة ومع هذا فإن معايير المحاسبة عادة ، ماتتطلب أن يتم تقييم المخزون بتقييم كل مفردة من كل صنف مخزون (وممكن من كل مجموعة فى نفس الفئة ... أو المخزون ككل كما سيتضح) وتعديله إن لزم الأمر لكى يظهر رقم الربح (أو الخسارة) على حقيقته . وهذا الإجراء المحاسبى هو أكثر الإجراءات عدالة خاصة إذا كان المخزون من الأصناف كبيرة الحجم (سيارة/طائرة/ ...) .

ورغم هذا فإن تقييم كل مفردة قد لايكون عملياً فى بعض الأحوال إن كان المخزون يتسم بكثرة العدد وصغر القيمة (كالمسامير فى «القاروصات» فى «العلب» فى نشاط النجارة) .

٨-٣-٢-١ المعيار الأمريكى ٤٣

تطلب المعيار الأمريكى ٤٣ (ARB 43) المتضمن تسعير المخزون :

* «الغرض من تخفيض المخزون إلى (سعر) السوق هو أن يعكس بعدالة ربح الفترة . وأكثر الممارسات شيوعاً هى استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل لكل بند من بنود المخزون بشكل منفصل . ومع هذا فإنه إذا كان هناك منتج نهائى (واحد) فى فئة واحدة فإن منفعة التكلفة من إجمالى المال - المخزون بكامله - قد يكون لها الأهمية الأكبر فى الأغراض المحاسبية . وتبعا لذلك فإن تخفيض البنود المفردة إلى سعر السوق قد لاتؤدى دائماً إلى أحسن النتائج المفيدة إذا كانت

المنفعة للمنشأة من إجمالى المخزون سعر السوق لاتقل عن التكلفة . وقد تكون هذه هى الحالة إذا لم تتأثر أسعار البيع بالتقلبات المؤقتة أو البسيطة فى التكاليف الجارية للشراء أو للإنتاج . وبالمثل فإنه عندما يكون هناك أكثر من فئة منتج رئيسى ، أو فئة عمليات فإن استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل على إجمالى البنود الداخلة فى هذه الفئات الرئيسية قد يؤدى إلى أحسن تحديد للربح .

* وعندما يكون من المتوقع أنه لاخسارة فى الربح ستقع كنتيجة لتخفيض أسعار تكاليف سلع معينة لأن سلعاً أخرى تشكل مكونات ذات الفئة العامة للسلع التامة لها سعر سوق يزيد عن التكلفة فإن هذه المكونات لاتتطلب تعديلها إلى سعر السوق.. وهكذا فإنه فى مثل هذه الحالات قد يتم تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل ، مباشرة على إجماليات المخزون بدلاً من تطبيقها على البنود المفردة للمخزون (وذلك) إذا كانت ضمن نفس فئة المنتج التام ... بشرط أن يستخدم هذا الإجراء بثبات من سنة إلى أخرى ..

* The purpose of reducing inventory to market is to reflet fairly the income of the period. The most common practice is to apply the lower of cost or market rule separately to each item of the inventory. However, if there is only one end-product category the cost utility of the total stock-the inventory in its entirety - may have the greatesr significance for acounting purposes. Accordingly, the reduction of individual items to market may not always lead to the most useful result if the utility of the total inventory to the business is not below its cost. This might be the case if selling prices are not affected by temporary or small fluctuations in current costs of purchase or manufacture. Similarly, where more than one major product or operational category exists, the appliation of the cost or market whichever is lower rule to the total of items included in such major categories may result in the most useful determination of income.

* When no loss of inome is expected to take place as a result of a reduction of cost prices of certain goods because others forming components of the same general categories of finished products have a market equally in excess of cost, such components need not be adjusted to market...Thus, in such cases, the rule of cost or market whichever is lower may be applied directly to the totals of the entire inventory, rather than to the individual inventory items, if they enter into the same category of the finished product...provided the procedure is applied consistently from year to year...".

ويلاحظ أن المعيار ٤٣ ذكر هنا مصطلح stock (وهو يعنى مخزون فى المعايير – واللغة المحاسبية – البريطانية ، وكما أشرنا) ، ولكن قد يكون مقصوداً به فى المعيار الأمريكى المال المستثمر فى المخزون وهو بالفعل قد بين ذلك فى العبارة التى تلت هذا المصطلح (المخزون بكامله) .

ويبين لنا هذا المعيار أنه رغم أن أكثر الطرق الشاعة فى تخفيض المخزون إلى سعر السوق – بما ينعكس بعدالة على الربح – هو استخدام قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل على مفردات المخزون فإنه قد يمكن عدم استخدام هذه القاعدة (على جميع مفردات أنواع المخزون وليس فقط على الخامات كما جاء فيما تقدم) إذا كانت أسعار بيع تلك المخزونات : أ- لاتتأثر بالتقلبات البسيطة أو المؤقتة فى الأسعار . ب- وكانت أسعار البيع هذه أعلى من التكلفة (تكلفة المخزون) حيث يمكن حينئذ تطبيق القاعدة (تكلفة أو السوق أيهما أقل) على إجمالى المخزون فى فئة رئيسية (سلع تامة معينة مثلاً) بدلاً من تطبيقها على المفردات (طالما أن سعر البيع فى الفئة الرئيسية لمخزون تلك السلعة أعلى من سعر تكلفته) .

وعن مفهوم التكلفة أو السوق أيهما أقل وإمكانية تخفيض المخزون بين المعيار الأمريكى ٤٣ أيضاً فى بيان يسبق هذا أن :

«قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل تهدف إلى إيجاد وسيلة لقياس المنفعة الباقية فى نفقة المخزون . ولذلك فإن مصطلح السوق يفسر على أنه مؤشراً للمنفعة فى تاريخ المخزون وقد يمكن التفكير فيه على أنه يساوى المصروفات التى كان سيتم صرفها ، فى ظل النشاط المعتاد للمنشأة ، فى هذا التاريخ للحصول على منفعة متجاوبة (مقابلة) .. ولذلك هناك إستثناءات لها المعيار . فقد لاتكون أسعار تكلفة الإحلال أو إعادة الإنتاج مناسبة لكى تعتبر مقياساً للمنفعة عندما تكون قيمة البيع التقديرية ، المنقوصة بتكاليف الإتمام والبيع أقل حيث تكون القيمة البيعية المحددة فى هذه الحالة أنسب كمقياس للمنفعة . ويضاف إلى ذلك ، أنه) عندما يكون دليل يبين أن التكلفة سيتم إستردادها (مع استرداد) عادى تقريبى عند البيع فى ظل النشاط المعتاد للمنشأة، فإنه لايجب أن يتم إثبات أى خسارة حتى وإن كانت تكاليف الإحلال أو إعادة الإنتاج أقل ...» .

The rule of cost or market, whichever is lower is intended to provide a means of measuring the residual usefulness of an invertory expenditure. The term market is therefore to be interpreted as indicating utility on the inventory date and may be

thought of in terms of the equivalent expenditure which would have to be made in the ordinary course at that date to procure corresponding utility...There are therefore exceptions to such a standard. Replacement or reproduction prices would not be appropriate as a measure of utility when the estimated sales value, reduced by the costs of completion and disposal, is lower, in which case the realizable value so determined more appropriately measures utility. Fuxtheremore, where the evidence' indicates that cost will be recovered with an approximately normal profit upon sale in the ordinary course of business, no loss should be recognized even though replacement or reproduction costs are lower.... (٧٦)

وقد ورد مصطلح utility (أى استفادة أو منفعة benefit) فى تلك الفقرة على أنه قد يرادف الإيراد من سعر السوق أو ق.ب.ص فما يدفع كثمن شراء له ، عادة ، استفادة (ومقابل) للمشترى فالسوق فيه إستفادة من المخزون ومصطلح corresponding قد يعنى هنا منفعة تبادلية أو متجاوبة مع تكلفة المخزون .

وتركز هذه الفقرة من المعيار ٤٣ فى شأن تطبيق قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل – وعلى إمكانية عدم العمل بها وبالتالى عدم تخفيض المخزون رغم أن سعر السوق (أو ق.ب.ص) له أقل من تكلفته ، وفى ذلك يراعى :

أ – أن سعر السوق هو المنفعة طالما سيباع الانتاج التام بالفعل .

ب– أن القاعدة تطبق طالما أن ق.ب.ص أقل من تكلفة الشراء أو تكلفة إعادة إنتاج ذات المخزون .

جـ – وقد يبدو أن المقصود «من المنفعة الباقية» فى نفقة الخزون أنها منفعة المخزون الباقى (سواء آخر المدة أو يومياً) ، ولكن المنفعة فى المخزون عادة ممتدة من الخامات إلى أن تصبح انتاجا تاما مخزونا يتم بيعه (أو خامات تستخدم) .

د– والاستثناء من تطبيق قاعدة التكلفة أو ق . ب . ص أيهما أقل أنه إذا وجد الدليل على أنه من المتوقع أنه سيتم إسترداد التكلفة وأيضاً استرداد الربح العادى التقريبى (والمفروض وكما أشرنا أن سعر بيع الانتاج التام عادة يشمل هذين البندين) عند بيع المخزون – فى ظل النشاط المعتاد للمنشأة فإنه لايتم إثبات أى خسارة لانخفاض ق.ب.ص عن التكلفة . أى لايتم إعمال قاعدة التكلفة أو

السوق أيهما أقل ولايتم بالتالى تخفيض المخزون إلى سعره الأقل (وهو ق.ب.ص) حتى وإن كانت تكلفة الاحلال ، وتكلفة إعادة إنتاج نفس هذا المخزون (وهو ما جاء فى تعريف سعر السوق فى نفس هذا المعيار من أنه يساوى إحدى هاتين التكلفتين وبحيث لايزيد المحدد عن ق.ب.ص بما فيها الربح أو منقوصة به) تقل عن التكلفة .

هـ- ولم تحدد هذه الفقرة من المعيار ٤٣ إن كان نوع معين من المخزون هو الذى تطبعه عليه أم تطبق على جميع الأنواع (ولكن الأرجح أنها تطبق على الجميع) .

وقف مشروط لتطبيق المعيار ٤٣

للتكلفة أو السوق أيهما أقل

ويبدو وأن المعيار الأمريكى ٤٣وفقا لما أوردة فى اخر الفقرة السابقة رغب فى توسيع من القاعدة التى يطبقها بحيث لاتقتصر فقط على الخامات المخزونة (فإن زادت تكلفتها عن قيمتها البيعية الصافية فإنه لايتم حينئذ تحميل الفترة بقيمة هذا الإنخفاض طالما كان المتوقع أن تباع المنتجات وتغطى تكلفتها وتحقق ربحاً) لتشمل باقى أنواع المخزون («طالما أن هناك دليل على أن التكلفة + ربح عادى تقريبى سيتم إستردادها عند البيع» فإنه «لايتم إثبات هذه الخسارة» حتى وإن كانت تكلفة الإحلال أو إعادة الإنتاج هى الأقل (تكلفة الإحلال كما إذا تم شراء الأصل الذى سيستخدم بدلاً من الأصل القائم القديم وشبيه به تماماً ، وتكلفة إعادة الإنتاج كما إذا تم إعادة إنتاج هذا الأصل بدلاً من شرائه - وفى الحالتين يراعى التماثل التام بين الجديد والقديم) .

ولعل أهم إنتقاد يمكن أن يوجه إلى المعيار ٤٣ أن عدم تطبيق القاعدة المتعارف عليها وبالتالى عدم تطبيق مبدأ الحيطة والحذر يعتمد فقط على وجود دليل على أن :

أ- المخزون بالتأكيد الشديد سيباع . ب- سيباع بنفس السعر المحدد له . جـ- وأن هذا السعر سيغطى التكلفة + ربح . وقد يدفع ذلك المنشآت إلى البحث عن دليل ليس قويا احيانا يحقق لها ذلك بما قد يؤدى إلى تضخيم الأرباح (أو تخفيض الخسائر) بشكل مضلل .

مثالان عن المعيار الأمريكى ٤٣

مثال (١) :

إذا بلغت تكلفة المخزون فى منشأة عبدالرحمن لتجارة السيارات فى تاريخ الميزانية ٢٠٠١/٦/٣٠ ، ٢مليون جنيه تتمثل فى عدد ١٠ سيارات «أوبل فكترا الألمانية» . بتكلفة مليون جنيه ، عدد ١٠ سيارات «سابنيا الإيطالية» بتكلفة ٨٠٠ ألف جنيه ، عدد ٤ سيارات شاهين بتكلفة ٢٠٠ ألف جنيه والسيارات فى كل نوعية متشابهة تماماً فى كل شئ وأن تكلفة بيع السيارات شاهين ٢٥ ألف جنيه كما أنها جديدة ولم يسبق إستعمالها فإذا حدث أن إحدى السيارات «شاهين» أصيبت بتلفيات نتيجة إصطدام سيارة أخرى (من خارج المنشأة) بها فانخفضت قيمتها البيعية الصافية إلى ٤٠ ألف جنيه ثم تبين أن القيمة البيعية الصافية للمخزون من السيارات ككل تبلغ ٣,٥ مليون جنيه فإنه فى هذه الحالة لايتم تخفيض تكلفة السيارة شاهين التى تلفت بعض أجزاها بمبلغ ١٠ آلاف جنيه . وذلك على اعتبار أن ق.ب.ص لجميع السيارات تغطى أية انخفاض لـ ق . ب . ص عن التكلفة.

مثال (٢) :

إذا تبين لمنشأة صناعية (للسيارات) س أن تكلفة سيارة جديدة تبلغ ٥٠ ألف جنيه وتكلفة إحلالها (بشراء مثيل بالضبط) ٤٨ ألف جنيه فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ رغم أن سعر بيعها المحدد مسبقاً ٦٠ ألف جنيه وتكلفة بيعها ألف جنيه فإنه وفقاً للمعيار الأمريكى إذا تبين أنه من الممكن في يوم ٢٠٠٣/٧/١ - لظروف معينة سيتم ارتفاع مفاجئ متوقع فى الأسعار العالمية أو المحلية - يمكن بيع هذه السيارة بمبلغ ٦٢ ألف جنيه فإن س لن تخفض فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ تكلفة السيارة بمبلغ ٢٠٠٠ جنيه (لأن ق.ب.ص ٦٠ ألف جنيه وتكلفة السيارة ٥٠ ألف جنيه وق.ب.ص أكبر رغم أنها عن يوم ٧/١ وليس ٦/٣٠) .

وفى جميع الأحوال فإن تخفيض تكلفة المخزون إلى قيمته البيعية الصافية لايتم إلا إذا كان مبلغ التخفيض كبيراً (أو جسمياً) . وقد ناقشنا تلك المسألة وممكن أن يقصد بالضخامة ، أحياناً ، مايزيد على ١٠٪ .

٨-٣-٢-٢ معيار IAS ٢

وقد تطلب المعيار IAS ٢ المخزون عندما صدر تخفيض المخزون على أساس المفردات individu.l items أو مجموعات البنود المتشابهة groups of simil.r items أو للمخزون ككل entire cl.ss of inventories . ولم يتغير ذلك كثيراً عند تعديل المعيار :

«... تخفيض المخزون إلى القيمة البيعية الصافية لكل بند ...

inventories is written down to net realisable value item by item.... similar items...in groups...". (٧٧)

غير أن المعيار IAS ٢ لم يشر فى هذه الفقرة إلى ماتطلبه المعيار الأمريكى من عدم تخفيض تكلفة البند عندما تنخفض قيمته البيعية الصافية عن تكلفته أى تظل تكلفته أعلى من قيمته البيعية الصافية ولكن يكون من المتوقع أن يتم بيعه بسعر يغطى تكلفته وهامش ربح .ولكن المعيار IAS ٢ (فقرة ٢٩) أشار فقط إلى أن عدم تخفيض الخامات وليس بنود المخزون جميعها إن كان الإنتاج التام سيباع ويغطى سعر بيعه التكلفة دون إشارة هنا إلى الربح .

٨-٣-٢-٣ معيار المخزون ٢ (معايير محاسبية)

يتطلب المعيار ٢ «المخزون» (ضمن المعايير المحاسبية) فيما يتعلق بتخفيض تكلفة المخزون إلى صافى قيمته البيعية إتباع إحدى طريقتين الأولى منهما التخفيض على مستوى الصنف :

«الأولى بإجراء مقارنة بين قيمة المخزون على مستوى الصنف أو المجموعة المتشابهة من الأصناف وقيمته محسوبة على أساس صافى سعر البيع ...» (٧٨) .

٨-٣-٢-٤ معيار المخزون ٢ (معايير محاسبة مصرية)

وقد تطلب معيار المخزون ضمن المعايير المحاسبة المصرية نفس ماتطلبه معيار المخزون ضمن المعايير المحاسبية وضمن معايير IAS :

«عادة مايتم تخفيض قيمة المخزون إلى صافى قيمته البيعية على أساس كل بند على حدة إلا أنه فى بعض الأحوال قد يكون مناسباً تجميع البنود المتجانسة أو المتعلقة ببعضها فى مجموعات ...» (٧٩) .

والجدير بالإشارة أن القرار ٢٠٤ لم يشر – فى قواعد خفض تكلفة المخزون إلى قيمته البيعية الصافية – إلى تفصيلات عملية الخفض (باستثناء ماسيرد فى هذا الفصل عن مخصص هبوط الأسعار) .

٨-٣-٢-٥ البند والتشابه

مصطلح بند متسع

فى تناول الفصل ٣ لتقييم الأصول الثابتة إفترضنا أن مايقصد بمصطلح أصل – فى المعايير – هو المفردة والتعامل مع المفردة . يحقق درجة العدالة المطلوبة فى البيانات المالية عند تقييم تلك المفردة إذ يمكن التعرف على ماقد تعطيه للمنشأة – وتفيدها به – مقابل التكلفة التى تحملتها (المنشأة) لجلبها والاستفادة منها . فهل ممكن إتباع ذات المفهوم فيما يتعلق بتقييم المخزون وتحديد قيمته البيعية الصافية (أى يتم لكل مفردة) وباعتبار أن المفردة تعنى أصل ؟ معايير المحاسبة تتناول هنا مصطلح بند (item) . وفى لغة المحاسبة فإن بند – وكما جاء سريعاً فيما تقدم – معناه متسع فهو يطلق على مجموعة أصول (وأيضاً التزامات) متشابهة معاً فهى تكون حينئذ بنداً مثل بند الأصول الثابتة وبند المخزون وغيرهما . وممكن أيضاً أن يستعمل مصطلح بند ليدل على أصول داخل البندين الرئيسيين المشار إليهما (أصول ثابتة ومخزون) فيكون هناك بند للمخزون من الخامات ومن الإنتاج غير التام ومن الإنتاج التام . وتأخذ معايير IAS بهذا المفهوم فيعتبر المعيار IAS ٢ أن هذه الأصول الثلاثة ضمن المخزون ، بنوداً items [٨٠]. كما يعتبر المعيار IAS ١ المخزون ذاته بنداً وكذا الأصول والإلتزامات الرئيسية – وهى التى أطلق القرار ٢٠٤ على حساباتها الإجماليات المحسابية مثل الأصول الثابتة ويطلق كذلك على الأراضى والمبانى والآلات والمعدات والمخصصات فهى بنوداً رئيسية أو بنوداً لفئات Line items [٨١] (ورغم أن استخدام مصطلح بند هو استخدام موسع بين المحاسبين- فيطلق على أصل (أو إلتزام) وعلى مجموعة أصول متشابهة بل على مجموعة أصول بصفة عامة – إلا أن إعطاء هذين المثالين من معايير IAS كان مطلوباً زيادة فى التأكيد على استعمال مصطلح بند لأكثر من أصل داخل الفئة الواحدة وأيضاً لتلك الفئة) أا المفردة فكثيراً ما يطلق عليها individual .

التشابه

ولعل من أهم مايمكن تتميز به المفردات فى كل بند – وفقاً لمفهوم البند المشار

إليه – (وكذا الإلتزامات) هو ، عادة ، وجود تشابه ما فى تلك المكونات . فمثلاً المخزون كبند رئيسى يتضمن بنوداً فرعية : خامات وإنتاج غير تام (ثم إنتاج تام) والتشابه فى البندين الأولين ليس فى شكلهما أو فى طبيعتهما فقط بقدر ماهو فى وظيفتهما لتحقيق هدفهما النهائى وهو إتمام الإنتاج التام أو (السلعة أو الخدمة التامة بالنسبة للمواد) . والتشابه فى وظيفة الأصل وفى طبيعته قد يكون فى الأصل الثابت (وكما بالمعيار ١٠ المعدل) أكثر وضوحاً مما هو فى المخزون فهناك «كراكة» أو «ونش» «وخلاط خرسانى» فى منشأة لمقاولات المبانى وكل منها يبوب كآلة فى بند الآلات وطبيعة كل منها متشابهة من ناحية كونها «ميكانيكية» وأيضاً «تشترك» فى الوظيفة وهو إقامة مبنى مثلاً . ولكن طريقة أداء كل آلة لوظيفتها مختلفة . (كما جاء فى فصل ٣) .

البند ، قد يكون ، مفردة

إذاً يستخدم المحاسبون ، عادة ، مصطلح بند لكى يعنى بنداً رئيسياً كالأصول وأيضاً كالمخزون كما يستخدم أيضاً ليعنى بنداً فرعياً (كالخامات) شرط أن تكون مكونات هذا البند الفرعى متشابهة وتتضافر لتحقيق هدفاً واحداً . أى أن أصناف الخامات كالرمل والزلط والأسمنت والطوب وحديد التسليح فى منشأة مقاولات المبانى (وهى إن إختلفت فى شكلها أو فى طبيعتها فإنه عادة هدفها (ووظيفتها) واحد : الاشتراك فى إقامة المبنى) وأيضاً كالسكر و«بدرة الكاكاو» فى صناعة الشيكولاته (وهى تختلف أيضاً فى طبيعتها ولكن هدفها واحد الإندماج لصنع الشيكولاته ، إذاً هذه الخامات هدفها ووظيفتها ، على التوالى ، إقامة مبنى وتصنيع شيكولاته – ومع هذا – ورغم أنها تكون بنداً واحداً هو الخامات – فإن طبيعة معظمها مختلفة (سكر و «بدرة» شيكولاته أو رمل وزلط) . من أجل ذلك فإنه عادة يتم تقييم كل مفردة من هذه المفردات بشكل منفصل وعادة ماتختلف ق.ب.ص لكل منها (فالمتر المكعب من الزلط يعادل ثمنه عادة مايقرب من ثلاث أضعاف ثمن المتر المكعب الرمل) .

وعلى هذا فإن اختلاف طبيعة البند أو الأصل محل التقييم –والذى يرتب إختلافاً فى قيمته البيعية الصافية – يتطلب عادة أن يتم التقييم لكل مفردة . وتشكل طبيعة الأصل مع حجمه سبباً قوياً لتقييمه بمفرده . فمن الصعب تقييم مجموعة من سيارات فيات ومرسيدس «وهيونداى كمجموعة واحدة أو كبند واحد لأن قدرة ثم

«متانة» كل سيارة تختلف تماماً عن الأخرى ولكن عندما تكون طبيعة السلعة متشابهة وحجمها صغير كالمسامير – التى قد تكون خامات فى منشأة لتصنيع «الموبيليا» أو تكون بضاعة بغرض البيع كما فى منشأة تتاجر فيها – فإنه يمكن حينئذ تقييم هذه النوعية، ليس على أساس المفردة منها ، ولكن كمجموعة محفوظة فى «قاروصة» أو فى «علبة» أو «صندوق» أو غيره وممكن هنا التعامل مع المجموعة – أو عدد من المجموعات المتشابهة – على أنها كالمفردة . غير أن هذا القياس يخضع لشروط معينة من أهمها: أ– تشابه المكونات . ب– استخدامها واحد . جـ– جودتها واحدة . ذلك أن من المسامير مايستخدم فى تصنيع أو تركيب «شباكاً» خشبياً وأخر يستخدم فى تركيب شباكاً من «الألومنيوم» . وهناك مسماراً يتم به تركيب قطعتين صغيريتن فى «سيارة» وأخر يستخدم «لموتوسيكل» (فى منشأة واحدة) .

٨-٣-٢-٦ ملخص

تتفق معايير المحاسبة ، بما فى ذلك المعايير المصرية ، على أن المخزون يخفض إلى قيمته البيعية الصافية طالما كان حجم الانخفاض كبيراً . ويتم عادة تقدير القيمة البيعية للبند سواء أكان هذا البند رئيسياً أو فرعياً (أو أصغر) . وبالتالى فمن المفهوم أن يتم تقدير هذه القيمة لكل مفردة من مفردات المخزون سواء كانت ضمن الخامات أو الإنتاج غير التام أو الإنتاج التام .كما أن مصطلح بند (الوارد فى المعايير) لاينصرف فقط إلى كل أصل (أو إلتزام) رئيسى (كالأصل الثابت أو كالمبانى ...) وإنما ينصرف إلى المجموعات المتشابهة من المخزونات طالما كانت متشابهة تماماً فى استخداماتها (ووظيفتها ثم هدفها) .

٨-٤ إعمال التخفيض دفترياً

٨-٤-١ أهمية التخفيض

من المعلوم أن تقييم المخزون أخر المدة بأكثر من حقيقته يترتب عليه تخفيض تكلفة المبيعات (تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة بالقرار ٢٠٤) دون وجه حق وبالتالى وجود زيادة فى الأرباح الإجمالية (أو نقص فى الخسارة الإجمالية) دون وجه حق ودون سبب موضوعى والعكس صحيح .

مثال :

يبلغ رصيد أول المدة فى ٢٠٠١/٧/١ فى منشأة تامر الصناعية (١٥٠) ألف جنيه

وتبلغ تكاليف الإنتاج فى سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ (١٢٥٠) ألف جنيه وتبين الدفاتر أن بضاعة أخر المدة جميعها إنتاج تام وتبلغ ٤٠٠ ألف جنيه وأظهرت الدراسات أن قيمتها البيعية الصافية تبلغ ١٠٠ ألف جنيه وأن مبيعات المنشأة خلال السنة ٨ مليون جنيه .

ولإظهار هذه البيانات فى قائمة الدخل (بشكل قريب من متطلبات القرار ٢٠٤ التى ليس منها البدء بتكلفة المبيعات مع إظهار رصيد أخر المدة) . وبافتراض أن المنشأة تطبق طريقة المخزون الفعلى أى أسلوب الجرد الدفترى الدورى بالقرار ٢٠٤ فالمقترح الأتى :

قائمة الدخل فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ (بالألف جنيه)

	التكلفة (دفترياً)	تكلفة أو ق.ب.ص أيهما أقل	زيادة غير حقيقية
	ألف جنيه	ألف جنيه	ألف جنيه
رصيد أول المدة انتاج تام	١٥٠	١٥٠	–
تكاليف الإنتاج	١٢٥٠	١٢٥٠	
يطرح رصيد أخر المدة انتاج تام	٤٠٠	١٠٠	٣٠٠
تكلفة المبيعات (تكلفة إنتاج وحدات مباعة)	١٠٠٠	١٣٠٠	٣٠٠
مبيعات	٨٠٠٠	٨٠٠٠	
مجمل الربح	٧٠٠٠	٦٧٠٠	٣٠٠

٧ مليون جنيه مجمل ربح دفترى

إيضاحات :

أ- تكلفة المبيعات (تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة بالقرار ٢٠٤) تبلغ بإظهار المخزون أخر المدة بتكلفته مليون جنيه أما عندما تستخدم قاعدة التكلفة أو ق.ب.ص أيهما أقل فإن تكلفة المبيعات تبلغ ١٣٠٠جنيه .

ب- ومن ثم فإن الربح الإجمالى الدفترى (المحسوب على أساس التكلفة الدفترية)

يبلغ ٧مليون جنيه ولكن إذا حُسب على أساس التكلفة أو السوق (أى قيمة بيعية صافية) أيهما أقل يبلغ ٦,٧ مليون جنيه (ويمثل الفرق مبلغ انخفاض ق.ب.ص عن التكلفة فإذا أضيف لـ ٦,٧ مليون جنيه ينتج الربح الدفترى) .

جـ- اقتصر المثال - حتى يكون أكثر وضوحاً - على الإنتاج التام المخزون .

٨-٤-١-١ تعدد مسميات التكاليف

إذا نظرنا إلى منشأة صناعية فإننا نجد أنه وفقاً لطبيعة العملية الصناعية (وفى بعض الأحوال طبيعة العملية البيعية ...) هناك ، وكما هو معروف ، ثلاثة حالات رئيسية : حالة المادة وهى خام ثم تتحول إلى حالة أخرى هى حالة إنتاج غير تام الذى يتحول إلى إنتاج تام . ثم تظهر الحسابات جانباً من تكاليف هذه الحالات فى تكاليف الإنتاج (وهى تشمل تكاليف الشراء «للخامات» وتكاليف «التحويل» إنتاج غير تام وتام معاً) . وتظهر جانباً ثانياً فى نهاية السنة المالية يتمثل فى أرصدة (تكاليف) إنتاج غير تام وتام (وخامات لم تستخدم بعد) .

ثم هناك تكلفة المبيعات (أى تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة وفقاً للقرار ٢٠٤) التى تتحدد باستخدام المعادلة الشهيرة (رصيد أول المدة + تكاليف الإنتاج ناقص رصيد أخر المدة) .

٨-٤-٢ طريقتان رئيسيتان للتخفيض

يمكن أن تتم معالجة تخفيض المخزون أخر المدة بإحدى طريقتين رئيسيتين متعارف عليهما : أ- الطريقة المباشرة direct method حيث يتم إظهار المخزون مخفضاً مباشرة بقيمة مبلغ الإنخفاض (ق.ب.ص عن التكلفة) أو ب- الطريقة غير المباشرة indirect method حيث يثبت مبلغ الانخفاض فى حساب ثم يعالج هذا الحساب مع رصيد المخزون أخر المدة [٨٢] وممكن أن ترتبط الطريقة الأولى بطريقة إثبات المخزون على أساس فعلى (أسلوب الجرد الدفترى الدورى فى القرار ٢٠٤) حيث لاتقوم حسابات المخزون عادة بدور رئيسى . وترتبط الطريقة الثانية بطريقة إثبات المخزون على أساس دفترى (أسلوب الجرد الدفترى المستمر فى القرار ٢٠٤) حيث يكون لحسابات المخزون الدور الرئيسى .

ويلاحظ أن التخفيض قد يعالج - وفقاً لتفسير متطلبات القرار ٢٠٤ - على

تكلفة المبيعات وليس على مصروفات الفترة expenses (كما أشرنا وسيأتى) .

ويهم أن نبدأ بالطريقة غير المباشرة فهى التى تتضمن مسك حساباً لإثبات الفروق .

٨-٤-٢-١ الطريقة غير المباشرة

حساب للفروق (يستمر أو يقفل)

تعتمد هذه الطريقة ، وكما أشرنا ، على مسك حساباً يظهر فروق نقص وزيادة القيمة البيعية الصافية للمخزون عن تكلفته . وقد يطلق على هذا الحساب مسمى حساب مسموح به لتنزيل المخزون إلى قيمته السوقية llowence to reduce in ventory to m.rket . وهو بهذا المعنى يظهر الفروق بين تكلفة المخزون وقيمته البيعية الصافية فقط عندما تكون الأخيرة أقل بدرجة كبيرة عن الأولى (ولايظهر وفقا لمسماه العكس) ومن ثم فإنه قد يتم – وفقاً لبعض المحاسبين – إقفاله أو – وفقاً لرأى أخرين إن إتبعت الطريقة غير المباشرة للتخفيض – عدم إقفاله واستمراره فى إظهار الفروق المدينة والدائنة (نقص القيمة البيعية الصافية للمخزون عن تكلفته ثم رد الفرق إن حدث العكس) ويخصم فى الميزانية ، من رصيد حـ/المخزون (أى يشبه هذا الحساب حينئذ حـ/إعادة تقييم الأصول الثابتة – فصل ٣) وممكن أن يضاف إليه .

فى حالة : إتبا. طريقة المخزون الفعلي (الدوري)

يتم إثبات مبلغ إنخفاض القيمة البيعية الصافية للمخزون عن تكلفته فى حـ/تكلفة المبيعات خصماً من حساب الفروق ثم يخفض مبلغ مجمل الربح بمبلغ الانخفاض .

ومن أهم ميزات هذه الطريقة :

أ- يظهر حساب الفروق مبلغ تخفيض تكلفة المخزون إلى قيمته البيعية الصافية ، ويخصم رصيد هذا الحساب من رصيد البضاعة أخر المدة بالميزانية فتظهر بضاعة أخر المدة بقيمتها البيعية الصافية .

ب- تتحقق لمستخدمى بيانات المنشأة ولإداراتها منفعة من معرفة حقيقة مخزون المنشأة بالسوق .

جـ- إذا استمر حساب الفروق مفتوحاً لحين بيع المخزون فإنه يظهر التطورات

والتغييرات على سعر سوق المخزون .

د- وجود حساب للفروق من شأنه أن يسهل عملية إثبات الزيادات والانخفاضات فى ق.ب.ص دون تأثير مباشر على رصيد المخزون .

غير أنه بالرغم من فوائد هذه الطريقة إلا أنه يعاب عليها أنها : أ- لاتعالج رصيد أخر المدة الظاهر فى قائمة الدخل أو فى حـ/تكلفة المبيعات إذ أنه يظهر بالقيمة الأكبر وهى القيمة الدفترية (وليس ق.ب.ص) كما أنها ب- تفترض افتراضين ليسا فى مصلحة المنشأة : أنه ستحدث تغييرات هبوطاً ثم صعوداً على سعر سوق المخزون وأن الأصل - خلال فترتى الهبوط والصعود السعرى سيظل مخزونا. ولايغير من ذلك أن معايير المحاسبة تفترض هذين الفرضين (أن ق.ب.ص للمخزون ممكن أن ترتفع بعد أن كانت قد انخفضت) . يضاف إلى ذلك جـ- استمرار وجود حساب الفروق الذى يعالج رصيد أخر المدة فإذا بدأت السنة التالية ولم يبع هذا المخزون فإنه ينبغى أن يتم الإبقاء على حـ / الفروق لكى يواجه هذا الإنخفاض طالما أن الإنخفاض مازال قائماً .

مثال :

إذا افترضنا فى المثال السابق (الذى تضمن مبيعات ٨مليون جنيه فى منشأة تامر) أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الفعلى (الدورى) فإنه يقترح لإثبات المخزون أخر المدة والفروق المعالجات التالية فى ٣٠/٦/٢٠٠٢ :

إثبات مخزون أخر المدة (قيمة دفترية-التكلفة)

٤٠٠٠٠٠ من حـ/مخزون أخر المدة

٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/تكلفة المبيعات

إثبات قيمة الإنخفاض

قيد ١

٣٠٠٠٠٠ من حـ/التكاليف أو المصروفات (الانخفاض ق.ب.ص)

٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/الفروق

قيد ٢

حـ/مخزون إنتاج تام بالألف جنيه	
٤٠٠ (١)	

قائمة المركز المالى بالألف جنيه	
	٤٠٠ مخزون
	٣٠٠ فروق
	ـــــ ١٠٠

حـ/تكلفة المبيعات بالألف جنيه	
٤٠٠ (١)	

حـ/ الفروق بالألف جنيه	
٣٠٠ (٢)	

إيضاحات :

أ- يظهر حساب مخزون إنتاج تام أخر المدة وحساب تكلفة المبيعات قيمة مخزون الإنتاج التام أخر المدة بالتكلفة – وليس بـ ق.ب.ص – وذلك بموجب القيد رقم١ .

ب- تحمل مجمل الربح بقيمة الإنخفاض (٣٠٠ ألف جنيه) حيث تقفل قيمة الانخفاض فى حـ / تكلفة المبيعات دون تخفيض رصيد المخزون آخر المدة .

جـ- رصيد المخزون فى حـ/تكلفة المبيعات ظهر متضخماً وتكلفة المبيعات منخفضة . ومن ثم يظهر مجمل الربح بأكثر من حقيقته .

د- تم تخفيض رصيد حـ/المخزون من الإنتاج التام أخر المدة فى قائمة المركز المالى فقط بمبلغ انخفاض قيمته البيعية الصافية عن تكلفته وبالتالى ظهر بقيمته البيعية الصافية . ولكن هذا التخفيض ظاهرى أو حسابى وليس فعلياً ذلك أن الرصيد فى حساب الانتاج التام هو بالمبلغ الاجمالى ٤٠٠ الف جنيه.

هـ- اقتصرت الحسابات المعدة على مايرتبط مباشرة بالمخزون ودون قائمة الدخل وتبين الأرقام المتشابهة داخل الحسابات أطراف قيود .

و- وعن جـ يرى البعض اقفال قيمة الفروق فى حـ / أ.ج. وليس فى حـ / المتاجرة (مجمل الربح أو الخسارة) ومعنى ذلك عدم تأثير مجمل الربح أو الخسارة بالانخفاض رغم انخفاض قيمة المخزون اخر المدة .

حساب الفروق
مرتبط بالمخزون

وكما هو مفهوم فإن حساب الفروق يتضمن أساساً قيمة نقص ق.ب.ص للمخزون عن تكلفته (ثم زيادة الأولى عن الثانية أى رد مبلغ النقص إن وجد) ومن ثم فهو مرتبط بوجود هذا المخزون فإذا بيع المخزون المختص أقفل الحساب أما إن لم يبع المخزون المتعلق بهذا الحساب - فى السنة التالية - فإن الحساب يظل قائماً لكن يعدل مبلغه ليتفق والأسعار prices الجديدة (إن وجدت) (٨٣) .

تحميل مبلغ الانخفاض
على أ.خ

وفقاً للمثال المتقدم فإن مجمل الربح (أو الخسارة) من البيع gross profit on s.les يتحمل بقيمة انخفاض القيمة البيعية الصافية للمخزون عن تكلفته: وقد يرى البعض التحميل فى مرحلة لاحقة لمجمل الربح (حـ/أ.خ) وذلك رغم أن المخزون أخر المدة عنصر رئيسى فى تكلفة المبيعات . وقد يرجع إتفاق بعض المحاسبين عليالتحميل على صافى الربح أو الخسارة (٨٤) بأنه فى الطريقة غير المباشرة يكون الاعتماد فى إظهار فروق القيمة البيعية الصافية للمخزون عن تكلفته على وجود حساب يسمح بإظهار هذه الفروق ، وبالتالى يظل رصيد المخزون أخر المدة كما هو بقيمته الدفترية (قد تكون عادة التكلفة وليس إعادة التقييم على اعتبار أن المخزون عادة لايظل كذلك مخزوناً فترات طويلة تتغير فيها الأسعار كثيراً) فى مقابل وجود حساب يعطى توازناً لزيادة هذه القيمة الدفترية للمخزون عن ق.ب.ص له (وهو حساب الفروق المسموح بها) .

فى حالة : إتبا. طريقة المخزون الدفترى (المستمر)

تستخدم فى هذه الطريقة - وكما جاء فيما تقدم - حسابات المخزون لإثبات حركة المخزون وأرصدته دفترياً غير أنه يظل إثبات الفروق (الانخفاض أو الزيادة) فى الطريقة غير المباشرة فى حـ/مستقل (وكما جاء عند إتباع طريقة المخزون الفعلى أو الدورى فيما سبق) فإذا أخذنا المثال المتقدم يمكن - وكالسابق - إجراء المعالجة المحاسبية التالية لإثبات مبلغ الانخفاض .

إثبات مبلغ الانخفاض :

٣٠٠٠٠٠ من التكاليف أو المصروفات

٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/فروق (التكلفة عن القيمة البيعية الصافية)

إيضاحات :

أ- تظهر حسابات المخزون أو المخازن (حـ / مخزن فى قرار ٢٠٤ للخامات) - فى طريقة المخزون الدفترى أو المستمر - حركة المخزون وأرصدته الدفترية فالمفروض أن رصيد حـ / مخزون الانتاج يظهر بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه ورغم هذا فإنه لأن الطريقة غير المباشرة لإثبات مبلغ الانخفاض (وقد يمكن أيضاً العكس زيادة القيمة البيعية الصافية عن تكلفة المخزون) تعتمد على وجود حساب (أطلقنا عليه مسمى حـ/الفروق - التكلفة عن ق.ب.ص) يتضمن مبلغ انخفاض ق.ب.ص للمخزون عن تكلفته (والعكس) - فإنه طبقاً لمتطلبات هذه الطريقة غير المباشرة يظهر هذا الحساب (وكما جاء بالمثال) الفروق بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه .

ب- أما المخزون فإنه يظهر بالميزانية بتكلفته أو قيمته الدفترية مستقطعاً منها مبلغ الـ٣٠٠ ألف جنيه كما أن تكلفة المبيعات ظهرت بأقل من حقيقتها لعدم تخفيض حـ/المخزون أخر المدة إلى ق.ب.ص .

جـ- يلاحظ أنه عندما تتبع المنشأة طريقة المخزون الدفترى أو المستمر فإن رصيد أخر المدة من الخامات مثلاً يظهر كمحصلة لعمليات التوريد والصرف خلال السنة المالية من المخازن ومن ثم هو رصيد دفترى فى حـ/المخزن ثم فى حـ/تكلفة المبيعات .

ويفضل «كيسو وويجانت» إتباع الطريقة غير المباشرة - كما جاء فيما تقدم - لأنها :

«تفصح بوضوح عن الخسائر الناتجة عن إنخفاض سعر سوق المخزون clearly discloses .. the loss resulting from the market decline of inventory prices" .

أما «الطريقة المباشرة فتخفى الخسارة فى تكلفة المبيعات buries the loss in the cost of goods sold" ولذلك فإن الكاتبين يقترحان لمعالجة ذلك «مسك دفاتر

أستاذ مخازن ويوميات مساعدة تضبط على حساب المراقبة Keeps subsidi.ry ... inventory ledgers and records in correspondence with the control account." (راجع الهامشين السابقين) .

ورغم ذلك فإنه لسهولة ودقة الطريقة المباشرة - كما سيتضح - علاوة على أنها عملية بدرجة أكبر فإننا نميل إلى إتباعها .

رد مبلغ التخفيض فى حدود التكلفة الأصلية وما سبق تحميله

عندما يتبين فى السنة التالية والأصل (الإنتاج التام) مازال مخزوناً - ولم يبع - أن قيمته البيعية الصافية قد زادت عن رصيده الدفترى فإن تناول ذلك - فى رأى كثيرين - يتطلب معالجة محاسبية عكسية (من حـ/الفروق إلى حـ/مصروفات أو إيرادات) . ومع التسليم بأنه فى هذه الحالة لاتمثل تلك الزيادة إيراداً بالمعنى العلمى المتعارف عليه (للإيراد) - وإنما ، وكما يقول «كيسو وويجانت» ، أن المصروفات استردت reovered أى أن المنشأة استردتها (بعد أن كانت قد تحملتها بإثبات مبلغ انخفاض القيمة الصافية للمخزون عن تكلفته على المصروفات) - فإنها ولاشك قد أدت إلى زيادة أرباح المنشأة (أو خفض خسارتها) فى هذه السنة التالية بمبالغ ليست إيراداً ، مما يتطلب معه إعادة نظر فى كيفية إثبات هذه الزيادة وقد أبدينا رأياً مشابهاً فى حالة إرتفاع القيمة السوقية للأصل الثابت عن تكلفته بعد أن تحملت المنشأة فى فترة سابقة فرق إرتفاع تكلفته عن قيمته السوقية (معيار IAS ١٦ - فصل ٣) .

مثال :

إذا بلغت تكلفة سيارة «هوندا» سيڤيك موديل ١٩٩٩ فى دفاتر إحدى منشأت التجارية فى تاريخ الميزانية ١٩٩٩/٢/٣١ ١٠٠ ألف جنيه ثم تبين بعد ٣شهور فى ٢٠٠٠/٣/٣١ أن قيمتها البيعية الصافية تبلغ ٨٠ ألف جنيه تم تخفيض القيمة الدفترية إليها (واعتبر التخفيض جسيما) ثم بعد ٣ شهور (والسيارة مازالت مخزونا) تبين أن قيمتها البيعية الصافية ١٢٠ ألف جنيه أى أنها زادت فى ٢٠٠٠/٦/٣٠ لأسباب متعددة لإرتفاع الأسعار عالمياً وارتفاع أسعار الإستيراد ...) بمبلغ ٤٠ ألف جنيه فإنه يرد للمصروفات ٢٠ ألف جنيه والباقى ٢٠ ألف جنيه يضاف لحساب الفروق (على افتراض أن المنشأة تطبق طريقة المخزون الدورى والطريقة غير المباشرة لإثبات التخفيض وأن المنشأة تضبط وتقيم المخزون أولا بأول) .

حـ/الفروق فى ٣٠/٦/٢٠٠٠ بالألف جنيه

	٢٠ (٢)

إيضاحات :

أ- يمثل القيد رقم(١) إثبات مبلغ التخفيض السابق:

(٢٠ ألف جنيه من التكاليف أو المصروفات

٢٠ ألف جنيه إلى حـ/السيارة)

ب- ويمثل القيد رقم (٢) إثبات مبلغ الزيادة :

(٤٠٠٠٠ ألف جنيه من حـ/السيارة (وسائل نقل قرار ٢٠٤)

إلى مذكورين

٢٠٠٠٠ ألف إلى حـ/التكاليف أو المصروفات

٢٠٠٠٠ ألف إلى حـ/الفروق)

٤٠٠٠٠ ٤٠٠٠٠

جـ- الاقتراح هنا أن مايرد للمصروفات هو فقط المبلغ السابق تحميله عليها (نتيجة إنخفاض ق.ب.ص للمخزون عن تكلفته) أما الباقى فيجنب فى حـ/الفروق

٨-٤-٢-٢ الطريقة المباشرة

لاتعتمد هذه الطريقة على مسك حسابا تثبت به الفروق (زيادة التكلفة عن ق.ب.ص أو العكس) كالطريقة غير المباشرة بل أنه يتم مباشرة إظهار القيمة الأقل للمخزون بالقوائم المالية وبالدفاتر المحاسبية (دون حاجة لمسك أى حساب) . ولذلك فإنه يطلق عليها الطريقة المباشرة .

وتتميز تلك الطريقة بالسهولة وعدم استخدام حساباً إضافياً كما أنه – وفقاً للمعالجة المحاسبية فى طريقتى المخزون الفعلى والمخزون الدفترى – يثبت المخزون أخر المدة بقيمته الأقل وبالتالى تزداد تكلفة المبيعات بمبلغ الانخفاض . ولكن يعيب هذه الطريقة أن مبلغ انخفاض ق.ب.ص للمخزون عن تكلفته لايظهر بالقوائم أو الدفاتر مما قد لايفيد كثيراً مستخدمى بيانات المنشآت المعنية .

وفى رأينا – وعلى العكس من رأى «كيسو ويجانت» – فإن هذه الطريقة المباشرة على عيبها فى عدم إظهار مبلغ التخفيض أحسن من الطريقة غير المباشرة فهى أولاً تتجنب عيوبها علاوة على أنها فيما يتعلق برصيد المخزون أخر المدة تعد تطبيقاً سليماً لقاعدة التكلفة أو السوق أيهما فهى تظهر تكلفة المبيعات مزاده بقيمة انخفاض فى ق.ب.ص للمخزون عن تكلفته . أما مسألة حصر الفروق فى حساب فأولاً تفترض الطريقة غير المباشرة أن منتجات المنشأت تظل دون بيع أكثر من سنة مالية وهذه قد تكون فى أنشطة متعددة حالة إستثنائية وعن عدم معرفة مبلغ الانخفاض فى الطريقة المباشرة فإنه يمكن التغلب على هذه المشكلة فى قائمة البيانات الإيضاحية حيث يمكن عرض مبلغ الانخفاض وتفصيلاته حصرا فى دفاتر تحليلية تضبط على الدفاتر المحاسبية .

حالة : إتبا طريقة المخزون الفعلي (أو الدوري) :

تعتمد هذه الطريقة المباشرة على إظهار المخزون بقيمته البيعية الصافية عندما تقل عن التكلفة وبشكل مباشر دون فتح حساباً لإظهار مبلغ الانخفاض .

ووفقاً للمثال قبل السابق عن منشأة تامر (ص ٤٧٩) (تكلفة مخزون التام ٤٠٠ ألف جنيه، ق.ب.ص له ١٠٠ ألف فى ٢٠٠٢/٦/٣٠) فإنه يقترح المعالجات المحاسبية التالية :

إثبات المخزون أخر المدة

٢٠٠٢/٦/٣٠

١٠٠٠٠٠ من حـ/مخزون إنتاج تام أخر المدة

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/تكلفة المبيعات

قيد ١

حـ/مخزون أخر المدة بالألف جنيه

١٠٠ (١)	

حـ/ تكلفة المبيعات بالألف جنيه

	١٠٠ (١)

إيضاحات :

أ- يظهر القيد رقم (١) أن المخزون وعلى العكس مما جاء فى طريقة المخزون الدفترى أو المستمر مثبت بقيمته البيعية الصافية وهى مبلغ ١٠٠ ألف جنيه والتى تقل عن التكلفة بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه (ومن ثم فإنه لاحاجة لإجراء قيداً محاسبياً لإثبات التخفيض) .

ب- ولأنه بالتالى لايوجد حساباً لإظهار مبلغ الانخفاض ، فإنه ينبغى إذاً أن تُعطى قائمة الإيضاحات بيانات كافية عن هذا المبلغ وعن الأصناف أو الأصول التى تم تخفيض قيمتها الدفترية إلى ق.ب.ص على أن تضبط تلك البيانات على الدفاتر المحاسبية والقوائم المالية .

جـ- لم يظهر المثال سوى الحسابين المذكورين وقيد محاسبى واحد لسهولة العرض والمعالجة معدة على أساس العرف المحاسبى العالمى وليس معيارا بعينه .

في حالة : إتبا. طريقة المخزون الدفتري (أو المستمر)

لأن الأمر فى الطريقة المباشرة لايتطلب فتح حـ/لإظهار الفروق - وإنه فى طريقة المخزون الدفترى يكون الاعتماد فى إظهار حركة وأرصدة المخزون على حسابات المخزون (أو المخازن) - فإن رصيد حساب المخزون من الإنتاج التام - وفقاً للمثال - يظهر أساساً بالتكلفة ثم يتم خفضه إلى قيمة بيعية صافية (إن كان لذلك محل) .

والمعالجة المقترحة - وفقاً للمثال المتقدم - على أساس أن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدفترى (المستمر) كالأتى :

* يحسب التخفيض على حـ/تكلفة المبيعات (من تكلفة المبيعات إلى حـ/مخزون أخر المدة) .

حـ/مخزون إنتاج تام بالألف جنيه

على أساس التكلفة	١٥٠ أول ١٢٥٠ تكاليف إنتاج	١٠٠٠ تكلفة مبيعات ٤٠٠ أخر المدة
	١٤٠٠	١٤٠٠
على أساس التكلفة أو ق.ب.ص أيهما أقل	١٥٠ أول ١٢٥٠ تكاليف	١٠٠٠ تكلفة المبيعات ٣٠٠ (١) ١٠٠ رصيد
	١٤٠٠	١٤٠٠

حـ/تكلفة المبيعات بالألف جنيه

١٠٠٠ ٣٠٠ (١)	

إيضاحات :

أ- يظهر رصيد مخزون (الإنتاج التام) أخر المدة - بعد تحديد تكلفة المبيعات - بالتكلفة بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه وهو رصيد دفترى وليس فعليا الذى سيتحدد بالجرد الفعلى . وقد ظهر أولاً كمتمم حسابى بعد تحديد تكلفة المبيعات.

ب- يتم تخفيض رصيد هذا المخزون بمبلغ الانخفاض (٣٠٠ ألف جنيه) إلى قيمته البيعية الصافية ليصبح ١٠٠ الف جنيه .

جـ- يوضح حـ/ تكلفة المبيعات أنها - بموجب قيد (١) لإثبات الفروق (من حـ/تكلفة المبيعات .. إلى حـ/مخزون أخر المدة) - زادت بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه ونقص بالتالى المتمم الحسابى فى حـ / مخزون انتاج تام ، وهو رصيد اخر المدة.

د. كما يُقترح زيادة تكلفة المبيعات إلى ١٣٠٠ (ألف جنيه) مباشرة دون إجراء القيد (٣٠٠ ألف جنيه من تكلفة مبيعات إلى مخزون (خ) وما جاء فى جـ فهو

لايضاح العملية .

أى تحددت تكلفة المبيعات (قبل جرد المخزون) على أساس دفترى بمبلغ مليون جنيه زادت بعد تقييم المخزون التام الذى تم جرده إلى ١,٣ مليون جنيه .

هـ- ويجدر تكرار الاشارة أنه باتباع طريقة المخزون الدفترى (أو المستمر) لإثبات المخزون فإنه فى معادلة المخزون (والاستخدام) يكون الرقم المجهول هو رصيد أخر المدة (لأنه لم يجر على هذا المخزون جرداً فعلياً بعد وبالتالى فهو الرقم المجهول لأنه لم يتم تقييمه لتحديد قيمته) ومن ثم فإن رقم تكلفة المبيعات قبل الجرد يكون من الأرقام المعلومة (١٠٠٠ ألف جنيه ثم ١,٣ مليون جنيه بعد جرد المخزون أخر المدة) .

و- يفترض المثال أن إجمالى الخامات - فى هذه المنشأة الصناعية - قد تم استخدامها وأنه لايوجد إنتاج غير تام وأن تكاليف الإنتاج بذلك ظهرت فى حـ/المخزون من الإنتاج التام . ومن الإجراءات المحاسبية المتبعة أن تظهر تكاليف الإنتاج (وفقاً لطريقة المخزون الدفترى /أو المستمر) فى حساب مستقل أو ضمن حـ/مخزون الإنتاج تحت التشغيل (أو غير التام) ولم يبين المثال وجوده .

٨-٤-٢-٣ مقارنة الطريقتين :

يظهر المثال التالى البنود (إيراد وتكلفة) المرتبطة بكل طريقة .

مثال :

فى منشأة تامور الصناعية ظهرت البيانات التالية فى تاريخ الميزانية ٢٠٠١/١٢/٣١ : رصيد أول المدة من الإنتاج التام ٦٠ ألف جنيه وتكاليف الإنتاج عن السنة ٢٠٠١ ، ٥٠٠ ألف جنيه ورصيد أخر المدة من الإنتاج التام ٨٠ ألف جنيه وبلغت المبيعات عن السنة مليون جنيه وبلغت الإيرادات الأخرى للعمليات ٥٠٠ ألف جنيه والمصروفات الأخرى للعمليات ٤٠٠ ألف جنيه وقد تبين عدم وجود أرصدة للمخزون من الإنتاج غير التام (أول وأخر المدة) وأن القيمة البيعية الصافية للمخزون من الإنتاج التام فى ٢٠٠١/١٢/٣١ تبلغ ٧٠ ألف جنيه .

والمقترح أن يتم إعداد قائمة للدخل على أساس وظيفة المصروف ، وفقاً للطريقتين (المباشرة وغير المباشرة) كما يلى :

قائمة الدخل منشأة تامور للسنة المالية ٢٠٠١

(مختصرة) طريقة المخزون الفعلى

	الطريقة المباشرة بالألف جنيه	الطريقة غير المباشرة بالألف جنيه
رصيد أول المدة إنتاج تام	٦٠	٦٠
(+) تكاليف الإنتاج سنة ٢٠٠١	٥٠٠	٥٠٠
تكاليف البضاعة المتاحة	٥٦٠	٥٦٠
(–) رصيد أخر المدة	٧٠	٨٠
تكلفة المبيعات (تكلفة إيراد النشاط)	٤٩٠	٤٨٠
(+) المبيعات	١٠٠٠	١٠٠٠
مجمل الربح	٥١٠	٥٢٠
(+) إيرادات أخرى للعمليات	٥٠٠	٥٠٠
(–) مصروفات أخرى للعمليات	٤٠٠	٤٠٠
(–) قيمة انخفاض ص.ق.ب عن التكلفة	—	١٠
صافى الربح (وليس مجمله هو الذى تحمل)	٦١٠	٦١٠

إيضاحات

أ- ظهر رصيد أخر المدة من مخزون الإنتاج التام فى الطريقة المباشرة بقيمته البيعية الصافية التى تقل عن تكلفته بمبلغ ١٠ آلاف جنيه فى حين ظهر هذا المخزون فى الطريقة غير المباشرة بتكلفته أى دون تخفيضه إلى قيمته البيعية الصافية .

ب- ولأنه لم يتم تخفيض رصيد حساب المخزون من الإنتاج التام أخر المدة إلى قيمته البيعية الصافية – وفقاً للطريقة غير المباشرة فإنه تم تكوين حـ/الفروق (أو حـ/ مخصص فى القرار ٢٠٤ مع ملاحظة الفرق بين الحسابين) بمبلغ الانخفاض ١٠ آلاف جنيه .

جـ- فى طريقة المخزون الفعلى (أو الدورى) يتم الاعتماد على حساب الإنتاج (أو تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة فى القرار ٢٠٤) أو حساب النتيجة ، بصفة عامة ، لإظهار أرصدة وحركة المخزون وهو ما أظهره المثال .

د- قائمة الدخل فى المثال معدة على أساس معايير المحاسبة (بالذات معيار IAS ١) أما تلك القائمة طبقاً للقرار ٢٠٤ فتتضمن مباشرة تكلفة إيراد النشاط الذى هو محصلة رصيد أول المدة + تكاليف الإنتاج - رصيد أخر المدة . وواضح أن صافى الربح فى الحالتين واحد ولكن مجمل الربح ظهر أقل فى الطريقة المباشرة عنه فى الطريقة غير المباشرة لأنه فى الطريقة المباشرة زادت تكلفة المبيعات بقيمة الانخفاض ولم تزد فى الطريقة غير المباشرة لأن مخزون أخر المدة لم يخفض بها وهذه الطريقة الأخرى التى أشرنا إليها بتحميل أ.ح، وليس المتاجرة بالفروق .

٨-٤-٣ القرار ٢٠٤ والطريقة غير المباشرة ، معدلة

٨-٤-٣-١ تكوين وإقفال مخصص هبوط أسعار المخزون

مخصص لبنود المخزون دون الخامات

يمكن ، من واقع شرح الحسابات بالقرار ٢٠٤ القول بأن القرار يتبع الطريقة غبر المباشرة لإثبات قيمة خفض تكلفة المخزون إلى قيمته البيعية الصافية - السابق الإشارة إليها - مع بعض التعديل . ومن المتفق عليه أن حساب الفروق (المقترح فى الطريقة غير المباشرة) والذى قد يقابله فى القرار ٢٠٤ حساب مخصص هبوط أسعار المخزون يتم تكوينه لكل مفردة أو لمجموعة متشابهة من المخزون . وبالفعل فقد تطلب القرار تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون من الإنتاج غير التام (حـ/٢٦٢) ومن الإنتاج التام (حـ/٢٦٣) ومن البضائع المشتراه (حـ/٢٦٤) ولكنه لم يتطلب تكوين مخصصاً لهبوط أسعار الخامات [٨٥] . وقد يرجع ذلك إلى ماسبقت الإشارة إليه من أن معايير المحاسبة (بما فى ذلك المعايير المصرية) تتطلب خفض تكلفة الخامات المخزونة إلى قيمتها البيعية الصافية فقط إذا كان المتوقع أن المنتجات (التى تدخل فيها الخامات هذه) لن تغط تكلفتها - وفى المعيار الأمريكى لن تغط تكلفتها ومعدل ربح تقريبى (والجدير بالإشارة أن القرار قد أوجد حساباً أخر لخفض الأصول ولكنه لايرتبط ببنود المخزون المعروفة وإنما بالأوراق المالية) .

ويمكن للمنشأت تضمين كل حساب من حسابات مخصصات هبوط أسعار المخزون قيمة إنخفاض القيمة البيعية الصافية لكل مفردة من مفردات كل نوعية من هذا المخزون عن تكلفتها .

وفى شرح القرار ٢٠٤ لواحد من حسابات هذه المخصصات وهو مخصص هبوط أسعار المخزون من الإنتاج التام ذكر الأتى :

«يجعل هذا الحساب دائناً بما يحمل على صافى الربح فى نهاية الفترة المالية لمقابلة نقص صافى القيمة البيعية عن تكلفة المخزون من الإنتاج التام» [٨٦].

إقفال المخصص :

ورغم أن المفهوم من القرار ٢٠٤ أنه يتطلب فتح حساباً – كما فى الطريقة غير المباشرة – لإثبات قيمة زيادة تكلفة المخزون على قيمته البيعية الصافية إلا أن الحسابين مختلفان . فحساب الفروق يتضمن هذه الزيادة المشار إليها ، كما أنه ممكن أن يتضمن أيضاً – وفقاً لرأينا – مقدار زيادة القيمة البيعية الصافية للمخزون على تكلفته، فى حين أن طبيعة حساب المخصص بالقرار ٢٠٤ قد تسمح برد قيمة المخصص ولكن لاتسمح بأن يظهر مديناً (مثله هنا مثل حساب النقدية بالخزينة) .

ولقد تطلب القرار ٢٠٤ (وهو يبين نموذج حـ/٢٩١١) أن يتم «إقفال» حـ/مخصص هبوط الأسعار فى حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (حـ/٢٩١١) .

«يراعى أن يقفل فى هذا الحساب مخصصات هبوط أسعار المخزون التى تم تحميلها على الفترة المالية كما يراعى معالجة أى رد لقيمة المخصصات التى انتفى الغرض منها كتخفيض لتكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة» [٨٧] .

وينبغى فى هذا الصدد مناقشة المقصود من «إقفال» ، ورد المخصص» [٨٨] .

أ- **إقفال المخصصات :** درج العمل المحاسبى فى المنشآت المصرية على أن مصطلح «إقفال» المخصص يعنى أن يتم إقفال رصيد حساب المخصص المتضمن المبلغ المحتجز لمقابلة إلتزام أو خسارة قد تحدث مستقبلاً . أى أن مصطلح «إقفال» يعنى – فى اللغة المحاسبية فى المنشآت المصرية – استخدام المخصص ومن ثم فإن رصيد حسابه يصبح صفرا والجزء الثانى من الفقرة المذكورة أنفاً يتكلم عن رد «لقيمة المخصصات التى إنتفى الغرض منها» بما يعنى أن المخصصات التى

لم تستخدم أى لم تقفل ورصيد حسابها ليس صفراً (وممكن أن لفظ «يقفل» يقصد به حساب أخر).

وتطبيق الجزء الأول من الفقرة المذكورة أنفاً (بالقرار ٢٠٤) وهو الاقفال لرصيد الالتزام لايترتب عليه زيادة تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ، وتطبيق الجزء الثانى من تلك الفقرة أى (الرد) لايترتب عليه تخفيض تلك التكلفة .

إذاً يبدو أن مصطلح «إقفال المخصصات» لايعنى اقفال جـ / المخصص كالتزام ويعنى بالتالى أن ما درج عليه العمل فى استخدام هذه العبارة لم يتبع (وهو ماسنوضحه حالاً) .

ب- **وعن تكوين المخصص :** ذكر القرار فى (حـ/ ٢٦) شرحه لحسابات مخصصات هبوط أسعار المخزون وهى حسابات الالتزامات (حـ/ ٢٦) بأنها تحمل «على صافى الربح» فى **حين أن «المصدر الطبيعى - طبقاً للعرف المحاسبى العالمى والمحلى - هو حساب الأرباح والخسائر (أو المرحلة التالية لمرحلة مجمل الربح فى قائمة الدخل سواء أكانت ربحاً أو خسارة» وتأكيد هذا فإن نموذج هذا الحساب حـ/أ.خ الذى أورده القرار ٢٠٤ حدد ضمنه المخصصات التى يتم تكوينها لمقابلة هبوط أسعار المخزون وليس منها مخصصات الاهلاك»** (٨٩) .

إذاً ذكر النموذج أنواع المخصصات التى لايتم تكوينها بإقفال حـ/ رقم٣٥١ الذى ضمنه مخصصات هبوط أسعار المخزون فى حـ/أ.خ - وليس منها مخصصات الإهلاك المقرر لها حـ/ ٣٣٢١ وتتطلب القرار ٢٠٤ وهو يعرض نموذج حـ/٢٩١١ (تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة) أن تقفل فيه مخصصات هبوط أسعار المخزون. ولم يذكر شيئاً فى هذا الموضع (نموذج حـ/٢٩١١) عن تكوينها حيث كان قد ذكر فى شرح حـ / المخصص كما أشرنا أنها تكون من صافى الربح. (وليس من حـ / أ.خ أى من الربح أو من الخسارة الصافيين) .

ولأن عبئ المخصص (المخصص كمصروف) يحمل - وفقا لما جاء فى شرح حسابات مخصصات هبوط أسعار المخزون بالقرار- على حـ/أ.خ ، فإن ما جاء أسفل نموذج حـ/ ٢٩١١ من الصعب - وفقا للقرار - اعتباره متعلقا بحساب المخصصات (جـ/ ٣٥١) أى اعتبار أ تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون يتم من حـ/ ٢٩١١

– هو حساب عبئ المخصص أى حـ/٣٥١ «مخصصات بخلاف الإهلاك» رغم أن العرف المحاسبى المحلى فى مصر جرى على تسمية هذه العملية «تحميل حساب ... النتيجة بالمخصص» أو تكوين المخصص. أى أنه يتم تكوين المخصص من حـ/تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة فإن القرار يكون قد قصد «بالإقفال» «التحميل» . وأيضاً هو حمـــل وفقا لهذا المفهوم الاخير المخصص على حـ/تكلفة المبيعات أى على مجمل الربح (أو الخسارة) وليس على صافيه (وهو إتجاه يتفق إلى حد ما مع ما أشرنا إليه) .

ويقترح إذاً فى ذلك القيدين المحاسبين التاليين لتكوين المخصص وفقاً لهذا المفهوم بالفقرة السابقة هذه .

تكوين :

(*) من حـ/٣٥١

إلى حـ/٢٦٣ (أو ٢٦٢ ... حسب الأحوال) .

إقفال حـ/٣٥١ :

(*) من حـ/٢٩١١

إلى حـ/٣٥١

حـ / ٣٥١ هو بنص القرار يختص بتكوين مخصصات بخلاف الإهلاك وضمنها مخصصات هبوط أسعار المخزون (ص ٤٨ من القرار يقفل حسب طبيعته فى حـ / أ . خ .

وباعتبار أن هذه المعالجة المحاسبية ممكن الآ يكون قد قصدها القرار ٢٠٤ فإنه بذلك أيضاً يكون قد أوجد معالجه ولغه محاسبتين مصريتين جديدتين . ذلك إن العرف المحاسبى فى المنشآت المصرية يجرى وكما أشرنا حالاً على أنه لبيان المصروف الذى هو عبئ على المنشأة يستخدم لذلك عادة مصطلح «تحميل» . وأن هذا التحميل يتم على حـ/أ.خ (وهو ماتطلبه بالفعل القرار فى شرحه لحسابات المخصصات) .

ومن العبارات التى تطلق على عملية تكوين المخصص : تكوين المخصص من حـ/أ.خ أو تحميله على حـ/أ.خ ، وأحياناً وكما فى القرار ٢٠٤ تحميله على صافى الربح (والمستحسن القول تحميله على صافى الربح أو الخسارة أو تحميله على

حـ/أ.خ. أى سواء أكانت المنشأة رابحة أو خاسرة وهو اتجاه المدرسة البريطانية) .

وعلى هذا فالمقترح أن عبارة «إقفال المخصص» التى استخدمها القرار – وفقاً لهذا التفسير – تدل على تحميل حـ/٢٩١١ بالمخصص المكون أى تحميله بالمصروف الخاص بالمخصص (وبالتالى إقفال حـ/المصروف حـ/٣٥١ – وليس حـ/الإلتزام المتضمن المبلغ المحتجز – فى حـ/٢٩١١) . وهو – وطالما أن ذلك مطلبا للقرار ٢٠٤ – مايعد استخداماً جديداً لمصطلح «إقفال المخصص» ويدل من ناحية أخرى (رغم الإقفال) على أن حـ/المخصص كإلتزام لم يقفل بعد ويظل مفتوحاً بما يتناسب والفقرة الأخيرة مما تطلبه القرار ٢٠٤ أسفل نموذج حـ٢٩١١/ وأشرنا إليه.

ولكن من جهة عكسية والتفسير الآخر وفقاً للمفاهيم المحاسبية المصرية فإن عبارة إقفال المخصص – طبقاً للعرف المحاسبى المحلى بل والأجنبى وما أشرنا إليه حالاً – تعنى إقفال المبلغ المحتجز كمخصص (كإلتزام) فإذا اعتبرنا ذلك من جهة أخرى مقصد القرار ٢٠٤ وبأن يتم هذا الإقفال فى حـ/٢٩١١ فإن تطبيق ذلك يعنى أن تنخفض تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ولاتزيد بمبلغ الانخفاض وهو لايحقق المطلوب بل يحقق عكسه (ذلك أن تكوين المخصص هو الذى يعنى وجود مصروف) . أما فى فقرتنا السابقة هذه فإن «إقفال حـ/المخصص تم تفسيره على أنه «يقصد به إقفال حـ/المخصص كمصروف ، وهو الذى يؤدى إلى المطلوب أى زيادة تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة . لأنه فى هذه الحالة (الأخيرة) تم تكوين مخصص هبوط أسعر المخزون من حـ/٢٩١١ أى تحمل الحساب بتكلفة المخصص (وهو ليس المصدر المتعارف عليه لتكوين المخصص ، وإنما المصدر هو أ.خ) .

والأمر يتطلب مزيداً من الإيضاح (وأيضاً جعل ماجاء عن شرح تكوين مخصصات هبوط أسعار المخزون موائماً للمتطلبات الأخرى) . ونقترح فى هذا تغيير مسمى الحساب المستخدم من مخصص إلى أى مسمى أخرى (فروق/إنخفاض (وزيادة) ق.ب.ص ...) .

إيضاح مجمل وتلخيص

عندما يستخدم فى معالجة محاسبية – فى المنشآت المصرية – مصطلح «إقفال المخصص» فإن هذا الإقفال يقصد به إقفال رصيد حـ/المخصص المتضمن المبالغ التى تم احتجازها بهذا الحساب لغرض ما أى الرصيد الدائن لحساب المخصص . ولذلك فعندما يتطلب القرار ٢٠٤ إقفال حـ/مخصص هبوط أسعار المخزون فى حساب ٢٩١١ فإن ذلك يعنى إقفال رصيد حـ/المخصص المحتجز لهذا الغرض (أى الحساب الذى يظهر مبلغ الإلتزام) أحد حسابات من رقم ٢٦٢ إلى رقم ٢٦٤ . ولكن إقفال هذا الحساب فى حـ/٢٩١١ معناه تخفيض وليس زيادة تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة . أما إذا اعتبرنا أن مصطلح المخصص الذى أورده القرار ٢٠٤ يقصد به المخصص كعبئ وليس كإلتزام (والإثنان يحملان مسمى مخصص هبوط اسعار مخزون) فإن إقفال تلك النفقة فى حـ/٢٩١١ – وقد جرى العمل ولغة المحاسبة بالمنشآت المصرية على تسمية الاجراء المشابه «تحميلاً على حـ/٢٩١١» – يترتب عليه المطلوب أى زيادة تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة – وبالتالى تخفيض مجمل الربح أو زيادة مجمل الخسارة بهذه المخصص (الذى يمثل مبلغ انخفاض ق.ب.ص للمخزون عن تكلفته أو قيمته الدفترية) .

وتحميل حـ/٢٩١١ بالمخصص (كمصروف أو نفقة تحمل على حـ/٢٩١١) قد يفسر العبارة التى أوردها القرار أسفل نموذج هذا الحساب (٢٩١١) وأشرنا إليها :

«يراعى معالجة أى رد لقيمة المخصصات التى إنتفى الغرض منها كتخفيض لتكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة .

ولكن الـرد هنا قد يكون مقصوداً به رد المخصـص السابق تكـوينه كإلتزام (فى حـ / ٢٦٣ وغيره ...) بالاضافة لرد المخصص حـ/٣٥١ أى رد النفقة.

بيننا فيما تقدم العرف المحاسبى فى تلك المسألة ولكن الرد هنا يميل إلى كونه يعنى رد المخصص كنفقة سبق تحميلها على حـ/٢٩١١ (وعلى اعتبار أن إقفال المخصص قد تم تفسيره على أنه تحميل أو تكوين المخصص فى حـ/٢٩١١) فالرد هنا سيؤدى إلى خفض رصيد حـ/٢٩١١ (تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة) . ومعنى هذا التفسير – زيادة مجمل الربح (أو إنقاص مجمل الخسارة) ذلك لرد الذى يؤدى إلى خفض تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ويعكس زيادة القيمة البيعية

الصافية للمخزون عن تكلفته أو قيمته الدفترية . ولكن ذلك لايتفق ومبدأ الحيطة والحذر حيث يزداد مجمل الربح بمبالغ لاتمثل إيراداً فالمخزون لم يبع وقد لايباع وهو ماسبق وأشرنا إليه والعلاج الذى يتسم بالحيطة هو إدراج مبالغ الزيادة كاحتياطى .

ونخلص من كل ماتقدم أنه لوجود مسمين للمخصص (مخصصات هبوط أسعار المخزون كأعباء تحمل على المصروفات حـ/ ٣٥١ - حـ/٣ هو حساب تكاليف ومصروفات - أو كإلتزام بالحسابات ٢٦٢ ، ٢٦٣ ، ٢٦٤ ...) فإنه عندما يورد القرار ٢٠٤ مصطلح «إقفال المخصصات» فى حـ/ ٢٩١١ فإن التفسير الذى يتفق مع المتعارف عليه محلياً (وعالمياً) لذلك هو إقفال الحسابات ٢٦٢ ، ٢٦٣ ، ٢٦٣ ولكن هذا الإقفال يترتب عليه خفض تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة وليس زيادتها والمفروض أن ق.ب.ص أقل من التكلفة أى مفروض أن تزيد تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة باثبات المخزون بـ. ق. ب ض . أما مايؤدى إلى تلك الزيادة فهو تحميل المخصصات كأعباء (حـ/ ٣٥١) على حـ/ ٢٩١١ وهو رأى أشرنا إليه .

وترتيبا على هذه النقطة الأخيرة وأنه تم تكوين مخصصات هبوط أسعار المخزون فى حـ/ ٢٩١١ - بما يخالف ما جاء بشرح حسابات المخصصات بالقرار ولكن تطلب الأمر اتخاذ هذا التفسير - فإن رد تلك المخصصات (حـ/ ٣٥١) بإضافتها لنفس الحساب ٢٩١١ يعنى أنها تقابل الأعباء السابق تحميلها عليه (شرط ألاتزيد على المبلغ المحمل أصلا - رغم أن القرار لم يشر إلى تلك المسألة) . ويؤدى ذلك الرد لما سبق تحميله إلى إنخفاض تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (ومسألة الرد لحساب ٢٩١١ لانؤيدها كما أشرنا) .

مثال :

فى منشأة عبد الرحمن الصناعية أظهر ميزان المراجعة العام فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ أن رصيد أول المدة من الإنتاج التام يبلغ ٢٠٠ ألف جنيه ومن الإنتاج غير التام ١٥٠ ألف جنيه وأن تكاليف الإنتاج للسنة (٢٠٠٠) تبلغ ١,٢ مليون جنيه. ويبين الجرد الفعلى فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ أن رصيد الإتاج التام بعد تسعيره يبلغ ٤٠٠ ألف جنيه ورصيد الإنتاج غير التام يبلغ بعد تسعيره ٥٠ ألف جنيه ثم تبين بعد تصوير الحسابات بأسبوعين أن ق.ب.ص للإنتاج التام تبلغ ٣٠٠ ألف جنيه وتبلغ للإنتاج غير التام ٤٩ ألف جنيه . وتتبع المنشأة طريقة المخزون الفعلى (أسلوب الجرد الدفترى الدورى فى القرار ٢٠٤) .

ويمكن اقتراح المعالجات المحاسبية التالية إعمالاً للتفسيرين السابق الإشارة

إليهما طبقاً لما جاء بالقرار ٢٠٤ عن تكوين مخصص هبوط أسعار المخزون ورده : أ
التكوين من المصدر الطبيعى المتعارف عليه وهو حساب أ.خ (حـ/ ٢٩١٣) ب .
التكوين ، والرد من وإلى حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (حـ/ ٢٩١١)
وبمراعاة ان كان المقصود من مصطلح المخصص الوارد فى القرار ٢٠٤ هو الحساب
٢٦٣ أو الحساب ٣٥١ – فى ٢٠٠٠/١٢/٣١ .

حالة ١ : تكوين المخصص من حـ / أ.خ (الحساب ٢٦٣) .

أ - التكوين

حـ/ ٢٩١١	بالألف جنيه
١٢٠٠ ت إنتاج	١١٠٠ تكلفة وحدات مباعة ← متمم حسابي
٣٥٠ أول المدة	٤٥٠ مخزون أخر المدة ← جرد فعلي
١٥٥٠	١٥٥٠

حـ / ٣٥١	الف جنيه
١٠٠ (١)	١٠٠ (٢)

حـ / ٢٦٣	الف جنيه
	١٠٠ (١)

حـ / أ.خ	الف جنيه
١٠٠ (٢)	

ب - إقفال (أو رد) المخصص حـ / ٢٦٣

حـ / ٢٦٣	الف جنيه
١٠٠ (١)	١٠٠ رصيد

حـ/ ٢٩١١	بالألف جنيه
١٢٠٠ ت إنتاج	١٠٠٠ تكلفة وحدات مباعة
	١٠٠ (١)
٣٥٠ أول المدة	٤٥٠ مخزون أخر المدة
١٥٥٠	١٥٥٠

حالة ٢: تكوين المخصص تحميلاً علي تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة ورده إليها

أ - التكوين

حـ/ ٢٩١١	بالألف جنيه
١٢٠٠ ت إنتاج	١٢٠٠ تكلفة وحدات مباعة
٢٥٠ أول المدة	٤٥٠ مخزون أخر المدة
١٠٠ تحميل (٢)	
١٦٥٠	١٦٥٠

حـ / ٣٥١	الف جنيه
١٠٠ (١)	١٠٠ تحميل (٢)

حـ / ٢٦٢	الف جنيه
	١٠٠ (١)

(ب) إقفال (أو رد المخصص) في نفس مصدر التكوين في ٢٠٠٠/١٢/٣١ (يعاد عرض ذات الحسابات ويضاف الإلغاء)

حـ/ ٢٩١١	بالألف جنيه
١٢٠٠ ت إنتاج	١١٠٠ تكلفة وحدات مباعة
٢٥٠ أول المدة	١٠٠ إقفال (٢)
١٠٠ تحميل (٢)	٤٥٠ مخزون أخر المدة
١٦٥٠	١٦٥٠

حـ / ٣٥١	
١٠٠ (١)	١٠٠ تحميل (٢)

حـ / ٢٦٣	
١٠٠ إقفال (٢)	١٠٠ (١)

إيضاحات :

أ - تم تكوين المخصص (حـ / ٣٥١) فى حالة ١ خصماً على حساب أ.خ ، كما تطلب شرح حساب المخصص بالقرار ٢٠٤ وبذلك لم تتأثر تكلفة إنتاج (أو شراء) الوحدات المباعة ، فى حين أن تلك التكلفة زادت فى حالة ٢ بقيمة المخصص (١٠٠ ألف جنيـه) المكون فأصبحت ١,٢ مليون جنيـه بدلاً من ١,١ مليون جنيـه . (عند التكوين حـ / ٣٥١ إلى حـ / مخصص ٢٦٣) .

ب - أما عن «إقفال المخصص» فإنه فى الحالة ٢ وبملاحظة عدم وجود حسابا للمخصص «كنفقة» (لأن الحساب) ٣٥١ اقفل فى حـ / ٢٩١١ باعتبار أن الأخير هو مصدر تكوينه . ولأنه تم تفسير عبارة «يقفل .... مخصصات هبوط أسعار المخزون» على أن المقصود بهذه المخصصات على أنها نفقات المخصصات أى بحساب ٣٥١ (وهذا هو أحد التفسيرين المذكورين) فإن مصطلح المخصص الوارد فى نهاية تلك العبارة ، منطقياً ، يؤخذ ، وكما تطلب القرار ٢٠٤ ، على أنه هو نفسه ذات المخصص

الوارد فى أول العبارة أى يعتبر هو حـ / ٣٥١ وبالتالى تخفض بـه تكلفة إنتاج (أو شراء) الوحدات المباعة (أى بالمبلغ السابق تكوينه كمخصص فى حـ / ٢٩١١) ومن ثم يظل حـ / ٢٦٣ مفتوحاً .

جـ - ولكن القرار بين فى نفس هذه العبارة المذكورة أن المخصص المقصود هو مخصص «إنتفى الغرض منه» وممكن أن يفسر ذلك أيضاً على أنه المخصص كإلتزام أى المبلغ المحتجز فى حـ / ٢٦٣ ، وترتيباً على هذا التفسير فإنه يمكن إقفال هذا الحساب (حـ / ٢٦٣) فى حـ / ٢٩١١ طبقاً لتلك الحالة (٢) ذلك أن تأثير إظهارحـ/ ٣٥١ دائنا ثم اقفاله أو اقفال رصيد حـ / ٢٦٣ الدائن فى حـ / ٢٩١١ هو تأثير واحد ثم يكون الاقفال الثانى (كالأول) وهو تنفيذ لما جاء أسفل نموذج حـ/ ٢٩١١ وفقا للتفسيرين المشار إليهما .

د- أما بالنسبة للحالة ١ فقد تم تكوين المخصص من المصدر المتعارف عليه وهو حساب الأرباح والخسائز وعلى ذلك فإن تكلمنا عن مخصص فالمقصود هنا هو المخصص المحتجز فى حـ / ٢٦٣ . ولأن تكوين المخصص تم فى حـ/ أ.خ فإن اقفاله يتم أيضاً فى ذات الحساب (أ.خ) .

هـ - ولكن معنى العبارة الواردة فى جـ أعلاه قد يفسر أنه فى حالة ١ قد يقفل حـ / ٢٦٣ أيضاً فى حـ / ٢٩١١ .

ويعنى ذلك وكما جاء بالقرار تخفيض تكلفة إنتاج الوحدات المباعة (إلى مليون جنيه) بإلغاء المخصص (١٠٠ ألف جنيه) الذى لم يتم تكوينه أصلاً من الحساب حـ / ٢٩١١ **(مع ملاحظة أن عدم التكوين من حـ / ٢٩١١ والتكوين من حـ/ أ.خ هو الإجراء الصحيح والذى أقره القرار ٢٠٤) .**

حـ/ ٢٩١١ — بالألف جنيه

١٢٠٠ ت إنتاج	١٠٠٠ تكلفة وحدات مباعة
٢٥٠ أول المدة	١٠٠ إقفال (١) حـ / ٢٦٢
عدم تكوين [ ]	٤٥٠ مخزون أخر المدة
١٥٥٠	١٥٥٠

حـ / ٢٦٢ — بالف جنيه

١٠٠ إقفال (١)	١٠٠ رصيد

و- يظهر رصيد حـ / المخزون أخر المدة (وفقاً لطريقة الجرد الدفترى الدورى هذه) فى الحالتين من واقع الجرد الفعلى (بعد تسعيره) وقبل معرفة ق.ب.ص قد بلغ ٤٥٠ ألف جنيه (والمتمم الحسابى فى حـ / ٢٩١١ هو تكلفة إنتاج الوحدات المباعة) . ولأن الفرق بين ق.ب.ص والقيمة الدفترية للمخزون التام فرق ضخم (٢٥ ٪) فقد تم تكوين مخصص . والأمر ليس كذلك بالنسبة للإنتاج غير التام (الفرق ٢ ٪) .

ز - وتكوين المخصص فى الحالة ٢ تم من حـ / ٢٩١١ مما أدى إلى زيادة تكلفة إنتاج (أو شراء الوحدات المباعة . وهذه هى نفس النتيجة أن تم خفض الرصيد الدفترى لمخزون الإنتاج التام أخر المدة فعلياً إلى قيمته البيعية الصافية (أى جعله ٣٠٠ ألف جنيه بدلاً من ٤٠٠ ألف جنيه وفقاً للطريقة المباشرة) وهو مطلب هام لأن المخزون بالفعل ينبغى أن يظهر وفقا لمعايير المحاسبة (وليس القرار) فى حـ / ٢٩١١ بقيمته البيعية الصافية (٣٠٠ ألف جنيه) خاصة وأنه قد لايكون من المألوف أن تزيد تلك القيمة (بسبب التقدم التكنولوجى المستمر) .. ولكن هذا التخفيض لم يحدث بالفعل على أرصدة المخزون من هذا الانتاج وظلت مرتفعة (راجع الطريقتين : المباشرة وغير المباشرة لتخفيض المخزون السابق الإشارة إليهما) .

ح - إذاً ففى الحالة ٢ (وكذا الحالة ١) لايظهر حـ / ٢٩١١ رصيد المخزون مخفضا إلى قيمته البيعية الصافية (٣٠٠ ألف جنيه) وإنما يظهر ذلك قائمة المركز المالى: الرصيد الدفترى ٤٠٠ ألف جنيه مخفضاً بمبلغ الـ ١٠٠ ألف جنيه (مخصص) ليصبح الرصيد ٣٠٠ ألف جنيه . وبكلمات أخرى فإن هذا التخفيض فى قائمة المركز المالى هو تخفيض حسابى يتعلق بتلك القائمة وليس تخفيضاً على أرصدة المخزون من الإنتاج التام ، حتى يتفق مع حقيقته الفعلية .

ط - يظهر حـ / ٢٩١١ فى حالة ٢ تكوين المخصص وأيضاً الغائه (أو رده) رغم أن الإلغاء كثيراً ما يحدث لاحقاً لعملية التكوين (أى بعد ٢٠٠٠/١٢/٣١) . ولكن لزيادة توضيح العرض افترض المثال أن الإلغاء حدث ، مثل التكوين ، فى نفس نهاية السنة (٢٠٠٠) أو بعد ذلك بقليل .

ويهم التأكيد هنا على أنه حتى يتحقق المطلوب وتزداد تكلفة إنتاج أو شراء

الوحدات المباعة بمبلغ تخفيض المخزون إلى ق.ب.ص (حالة٢) فإنه سيترك مؤقتا ماتطلبه القرار ٢٠٤ فى شأن تكوين مخصصات هبوط أسعار المخزون (من صافى الربح أى من حـ / أ.خ) . كما أنه لن يتم العمل بما جرى عليه العرف المحاسبى المحلى (فى مصر) من أن عبارة «إقفال المخصص» تعنى إقفال حـ/الإلتزام المفتوح وهو المبلغ المحتجز (أى رصيد حـ/المخصص كإلتزام) - وإنما تعنى تحميل حـ/٢٩١١ (وبالتالى مجمل الربح أو الخسارة) بمبلغ المخصص أى تكون المخصص من مجمل الربح أو الخسارة وفقاً لما جاء بالحالة الثانية فى هذا المثال المتقدم وهذا تفسيرآخر للقرار ٢٠٤ . (وءيضاً مع إمكانية اقفال حـ/ ٢٦٣ فى حـ/ ٢٩١١) .

زيادة المبلغ المردود في حدود

يبين المثال السابق أن ق.ب.ص للمخزون انخفضت عن قيمته الدفترية غير أنه ان زادت القيمة البيعية الصافية فيما بعد فإن الزيادة قد لاتتساوى مع مبلغ الانخفاض السابق تحميله طبقا لأحد التفسيرين على حـ/٢٩١١ بل تزيد عنه (وهو مايشبه حالة إعادة تقييم الأصل - فصل٣) وهو ماقد يطلق عليه «وجود ربح غير محقق» . وقد أشار معيار المخزون ٢ (ضمن المعايير المحاسبية) إلى معنى مشابه وأنه تتم إجراء مقاصة بين «الخسائر المتعلقة ببعض الأصناف والأرباح غير المحققة المتعلقة بالبعض الأخر»[٩٠] .

والأرباح غير المحققة - فى هذه المقاصة المذكورة - عن عملية زيادة القيمة البيعية الصافية للمخزون عن تكلفته لم ترد بالمثال لكن ممكن حين يصبح الـ ٣٠٠ ألف جنيه ٥٠٠ ألف جنيه مثلا . والأرباح هذه غير محققة لأن الأصل - وكما هو واضح - مازال مخزوناً ولم يبع بعد ومن ثم فمهما زادت قيمته البيعية الصافية عن تكلفته فإن المنشأة لن تحصل على أية أرباح (إلا بالبيع الفعلى وتحصيل قيمته) .

ومسألة إثبات أرباح غير محققة - أو رد مصروفات أو خسارة سبق أن تحملتها - تحتاج ، بالإشارة إلى تطبيق مبدأ الحيطة والحذر ، وكما أشرنا ، إلى مراعاتها بدقة، لأنه مهما كان المسمى (رد خسارة أو استردادها ، ربح غير محقق ...) فإن ربح

المنشأةلم يزد فعلياً (أو لم تنخفض خسائرها) بقيمة الزيادة فى ق.ب.ص لمخزون ما عن تكلفته أو عن رصيده الدفترى ، فهذه زيادة ليست فعلية بل تقديرية ونظرية وتوقع قد يحدث وقد لايحدث مستقبلاً (فقد لايباع الصنف المخزون من أصله وإن تم بيعه فإن هذا البيع قد لايصل إلى مبلغ يغطى التكلفة ويحقق ربحاً) .

ومهما يكن من أمر فإن مبلغ زيادة ق.ب.ص لمخزون عن تكلفته عندما يتم اثباته سواء فى حـ/فروق أو فى حـ / ٢٩١١ (كما فى القرار ٢٠٤) فإنه لاينبغى أن يزيد – هذا المبلغ – على ماسبق وتحملته المنشأة كنتيجة للحالة العكسية السابقة : انخفاض ق.ب.ص عن التكلفة أو القيمة الدفترية للمخزون لم يشر القرار ٢٠٤ لتلك الحالة.

مثال :

إذا زادت القيمة البيعية الصافية لمخزون ما إلى ٥٠٠ ألف جنيه بعد أن كانت ٤٠٠ ألف جنيه (رصيد دفترى) وعلى افتراض أنه سبق نقص القيمة لبيعية الصافية لنفس الصنف المخزون (أو لمجموعته المتشابهة) عن رصيده الدفترى بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه تم تحميله على حـ / ٢٩١١ وكون به مخصصاً .

إذاً يمكن اقتراح المعالجات المحاسبية التالية :

١٠٠٠٠٠ من حـ/٢٦٣

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ ٣٥١

رد قيمة المخصص لانتفاء الغرض منه

١٠٠٠٠٠ من حـ/ ٣٥١

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/ ٢٩١١

تخفيض حـ/ تكلفة انتاج أو شراء وحدات مباعة بقيمة ماسبق تحميله عليه

ح/ ٣٥١	ألف جنيه
١٠٠ (٢)	١٠٠(١)

ح/ ٢٦٣	ألف جنيه
١٠٠ (١)	١٠٠ رصيد

ح/ ٢٩١١	ألف جنيه
	١٠٠(٢)

إيضاحات :

أ- تم تخفيض رصيد حـ/مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج التام (حـ/٢٦٣) بالزيادة – طالما كانت ضخمة وهى ٢٥٪ – ١٠٠ ألف جنيه (٤٠٠ ألف جنيه – ١٠٠ ألف جنيه) وأضيف لحساب ٢٩١١ المبلغ السابق تحميله عليه (وهو افتراضا ١٠٠ ألف جنيه).

ب- أدى مبلغ الزيادة إلى تخفيض حـ/المصروفات (حـ/٣٥١) باعتبار أن مبلغ الزيادة كان قد سبق تحيمله على (حـ/٢٩١١) ثم يقفل حـ/ ٣٥١ فى حـ/ ٢٩١١ .

حـ- قد يرى البعض معالجة المبلغ المردود ١٠٠ ألف جنيه ، كإيرادات تضاف على صافى الربح (أو تخصم من صافى الخسارة) . ولكن هذه الزيادة ليست إيراداً (فهى لم تتحقق بعد ، ببيع المخزون وتحصيل قيمته) .

د – لم يوضح القرار ٢٠٤ الحالة والمعالجة فى هذا المثال ولكن تكلم فقط عن رد المخصص فى حـ / ٢٩١١ وقد جعل حـ / ٢٦٣ مديناً فى هذا المثال الافتراضى لرد الزيادة بما لم يشر إليه القرار ٢٠٤ .

٨-٤-٣-٢ تخفيض مخزون إنتاج غير تام

المعادلة تعد لإنتاج تام (قرار ٢٠٤)

من المفهوم أن معادلة ق.ب.ص التى تحسب للإنتاج غير التام تنبنى فى العرف المحاسبى العالمى على أن يحسب سعر البيع للإنتاج التام ثم يخصم منه تكلفة مالم يتم وبالتالى يقارح أن يكون الناتج هو – وكما أشرنا – ق.ب.ص لإنتاج «غير تام» (وبمراعاة هامش الربح) .

غير أن القرار أورد مفهوما جديداً لتحديد الفرق بين القيمتين (ق.ب.ص وقيمة التكلفة للمخزون غير التام) – علاوة على أنه لم يحدد المقصود من ق.ب.ص، كما تطلب فى تحديد مخصص هبوط أسعار مخزون الانتاج غير التام أن تحسب القيمة البيعية الصافية للإنتاج التام (وليس غير التام) المخزون مقارنة بتكلفة هذا الإنتاج التام . ويكون الفرق بينهما هو المخصص (إن كانت فى رأيى ق.ب.ص أقل بدرجة كبيرة من التكلفة) .

فقد تطلب القرار فى شرحه لحساب مخصص هبوط أسعار مخزون الإنتاج غير التام الآتى :

«يجعل هذا الحساب دائناً بما يحمل على صافى الربح فى نهاية الفترة المالية لمقابلة نقص صافى القيمة البيعية للإنتاج التام من هذا المخزون عن تكلفته الفعلية فى نهاية الفترة المالية مضافاً إليها التكلفة المقدرة لإتمامه» [٩١].

وممكن أن يستنتج من ذلك أنه فى حساب المخصص (أو الفرق بين القيمتين) **للمخزون من الإنتاج «غير التام» وفقاً للقرار ٢٠٤ مايلى :**

أ- يتم إعداد معادلة القيمة البيعية الصافية للإنتاج التام أى إعتبار هذا المخزون من الإنتاج غير التام تاماً على غير وضعه القائم (الذى هو إنتاج غير تام مخزون) .

ب- يفهم من عبارة «تكلفته الفعلية .. مضافاً إليها التكلفة المقدرة لإتمامه» أنها تكلفة فعلية للإنتاج غير التام المخزون مضافاً إليها التكلفة المقدرة لإتمامه لأن ما سيتم اتمامه هو انتاج غير تام . ومجموع هذين البندين (تكلفة فعلية لإنتاج غير تام +

تكلفة إتمامه) يعطى لنا تكلفة الإنتاج التام .

جـ- ومن ثم فالمخصص = الفرق بين أ ، ب = مبلغ الانخفاض .

د- وذلك بشرط أن تزيد ب عن أ زيادة ضخمة نسبياً .

هـ- ومعنى ذلك أن حـ/المخصص لن يستخدم إلا لإثبات مبلغ الانخفاض (ق.ب.ص عن التكلفة) وهو الأمر المنطقى الذى يتفق مع طبيعته أى أن حساب المخصص لن يستخدم لإثبات الفروق العكسية كالحساب الذى اقترحناه فيما تقدم (لإثبات الفروق بين أ ، ب سواء بالزيادة أو بالنقص) . فالقرار ٢٠٤ لم يوضح مسألة ارتفاع ق.ب.ص للمخزون عن تكلفته . وقد يرجع ذلك إلى أن المرجح هو انخفاض ق.ب.ص عن التكلفة أما العكس فقد يكون قليل أو نادر الحدوث .

و- الطريقة التى أوردها القرار ٢٠٤ لتحديد ق.ب.ص لمخزون الانتاج غير التام رغم أنها ليست كالعرف المحاسبى الا أن النتيجتين تتفقان (كما سيأتى) . .

القرار حاول تجنب صعوبة تقدير "غير التام"

وعندما يتطلب القرار ٢٠٤ تقدير الفرق بين ق.ب.ص والتكلفة لمخزون إنتاج تام ويعتبر الفرق لهاتين القيمتين لمخزون إنتاج غير تام ، كما يفهم من الشرح الذى أورده القرار وفسرناه فيما تقدم فإنه وبغض النظر عن أن مابين أيدينا ليس إنتاجاً تاماً مخزوناً وإنما هو إنتاج غير تام مخزون ، فإن ذلك قد يعد محاولة - من القرار - لتجنب بعض صعوبات هذا التقدير. ذلك أن ق.ب.ص للمخزون من الإنتاج غير التام تحسب فى العرف العالمى ، بالفعل ، بتقدير هذا الإنتاج غير التام المخزون ولاتحسب للتام منه (لأن سعر البيع فى المعادلة المتعارف عليها للقيمة البيعية الصافية هو للإنتاج التام المخزون يستبعد منه تكلفة الإتمام والبيع ، كما أشرنا، ليصبح سعراً لإنتاج غير تام مع مراعاة معدل الربح) .

ولكن القرار فى هذه المحاولة لم يتجنب جميع صعوبات التقدير لأن هناك تقدير لسعر بيع الإنتاج التام المخزون (وفقاً لمتطلبات القرار) . فإذا كانت طبيعة هذا

الإنتاج تتطلب فترة طويلة لإتمامه كالباخرة غير التامة (المذكورة آنفا) فإن طول تلك الفترة (بضع سنوات) قد يشهد ظهور تكنولوجيا حديثة فى محركات الباخرة أو فى أنظمة الأمان والسلامة وبالتالى ارتفاع فى أسعار إتمام إنتاج هذه الباخرة وكل هذا لن يكون معلوماً الآ عندما يحدث وقد لايكون ذلك وهى مازالت تحت التشغيل خاصة إن كانت فى مراحل إنتاجها الصناعى الأولية . أضف إلى هذا بأنه - بناء على ظهور تلك التكنولوجيا - قد يتم تعديلاً جذرياً - بعد سنة مثلاً - على الباخرة تحت التشغيل بحيث لاتصبح هى التى بين أيدينا فى أول تلك السنة !

ولكثرة الأمور غير المرئية وغير المؤكدة فى تاريخ تحديد القيمة البيعية الصافية للمخزون من الإنتاج غير التام (سواء بإرجاع سعر البيع التقديرى الصافى لإنتاج تام مخزون لكى يصبح سعرا للإنتاج غير التام المخزون كما فى المعادلة المتعارف عليها عالمياً أو بالإجراء العكسى الذى تطلبه القرار ٢٠٤ باعتبار ق.ب.ص للإنتاج التام هى للإنتاج غير التام المخزون) ومقابلتها بتكلفته فإن إقتراحنا - السابق - وهو إيجاد قيمة للمخزون غير التام (الباخرة تحت التشغيل فيما تقدم) مثل تكلفة الإحلال أو إعادة الإنتاج وفقاً للمعيار الأمريكى قد يكون أسهل وأدق من تقدير ق.ب.ص للانتاج التام من المخزون من هذا الإنتاج غير التام واعتباره ق.ب.ص للانتاج غير التام .

٨ - ٤ - ٣ - ٣ ملخص

إتبع القرار ٢٠٤ فى حساب الفرق بين ق.ب.ص للمخزون من الإنتاج غير التام وتكلفته طريقة جديدة - تختلف عن العرف المحاسبى العالمى - مؤداها حساب هذا الفرق للإنتاج التام المخزون (لكى يكون هو الفرق للإنتاج غير التام المخزون) . وممكن فى ذلك عرض المعادلات التالية لحساب الفرق بين ق.ب.ص لمخزون إنتاج غير تام وبين تكلفته :

* معادلة ق.ب.ص لمخزون إنتاج غير تام (عرف محاسبى عالمى) = سعر البيع التقديرى (أو الفعلى) لإنتاج تام (-) تكلفة (إتمام + بيع) .. (أ) .

* معادلة ق.ب.ص لمخزون إنتاج تام (عرف محاسبى عالمى) = سعر البيع

التقديرى (أو الفعلى) لإنتاج تام (-) تكلفة البيع ... (ب) .

* مخصص هبوط أسعار مخزون إنتاج غير تام (قرار ٢٠٤) = الفرق بين صافى قيمة بيعية لإنتاج تام عن تكلفته بعد عمل المطلوب ... (جـ) .

* تكلفة المخزون من الإنتاج التام (قرار ٢٠٤) = تكلفة فعليةلإتمامه ... (د) .

= تكلفة فعلية لانتاج غير تام + تكلفة اتمامه

* أى أن مخصص هبوط أسعار مخزون إنتاج غير تام : جـ = ب - د

ولم يشر القرار ٢٠٤ - مثله مثل معيار IAS ٢ المخزون - إلى ما أشار إليه المعيار الأمريكى ٤٣ عن أهمية وإمكانية خصم هامش الربح (إضافة إلى تكاليف البيع) من سعر البيع فى معادلة ق.ب.ص .

مثال :

بلغت التكلفة الفعلية لسيارة غير تامة فى منشأة دينا - التى تنتج وتبيع سيارات الركوب - فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ ، ٨٠ ألف جنيه وتبلغ تكلفة إتمامها ٢٥ ألف جنيه ولكن لظروف المنافسة والانخفاض المتوقع لأسعار السيارات البديلة فإن سعر بيع هذه السيارة عندما تكتمل لن يزيد على ١٠٥,٥ ألف جنيه وتبلغ التكلفة التقديرية لبيعها حينئذ ٢٥٠٠ جنيه .

إذاً بتطبيق القرار ٢٠٤ يتم حساب مخصص هبوط أسعار هذه السيارة غير التامة كما يلى :

ق.ب.ص للسيارة وهى تامة = ١٠٣ ألف جنيه (١٠٥,٥ ألف - ٢,٥ ألف جنيه تكلفة بيع) .

تكلفة السيارة = وهى تامة = ١٠٥ ألف جنيه .(٨٠ الف جنيه + ٢٥ الف جنيه) أى اضافة تكلفة الاتمام إلى تكلفة فعلية للسيارة وهى غير تامة .

أى أن مخصص هبوط أسعار المخزون للسيارة غير التامة ٢ ألفان من الجنيهات (١٠٥ ألف جنيه ناقص ١٠٣ ألف جنيه) .

وكما أشرنا فإنه بإتباع العرف المحاسبى العالمى حيث يتم تقدير القيمة البيعية الصافية للسيارة وهى غير تامة ، وطالما الأرقام واحدة فإننا سنصل إلى ذات

النتيجة.

٧٨ ألف جنيه (١٠٥,٥ ألف جنيه – ٢٧,٥ ألف جنيه تكلفة إتمام وبيع) .

(–) ٨٠ ألف جنيه (تكلفة السيارة غير التامة)

---

٢ الفان جنيه مخصص هبوط أسعار المخزون

الفرق (انخفاض ق.ب.ص للسيارة غير التامة المخزونة عن تكلفتها) ٢ ألفان من الجنيهات .

إيضاحات

أ– رغم أن نتيجة كل طريقة تساوى نتيجة الأخرى والإختلاف بينهما فى عدم استنزال مبلغ الـ٢٥ ألف جنيه من سعر البيع للسيارة التامة مع إضافته على تكلفة السيارة غير التامة (بإتباع القرار ٢٠٤) أو استنزاله من سعر البيع للسيارة التامة وعدم إضافته للتكلفة لقيمة بيعية صافية للسيارة غير التامة (بإتباع العرف المحاسبى العالمى) إلا أن المفهوم ذاته مختلف لأنه فى هذا الوضع الثانى يتم تناول الحالة الفعلية للمخزون (إنتاج غير تام) أما الوضع الأول فهو لاينطبق على الحالة الفعلية للمخزون لأن السيارة ليست تامة.

ب– وفى إيجاد ق.ب.ص للسيارة التامة (قرار ٢٠٤) لن تخصم تكاليف الإتمام من سعر البيع وستستبعد فى المعادلة فقط تكاليف البيع .

جـ– قد لايكون سعر البيع هو السعر المحدد بداءة قبل إنتاج السيارة وإنما لظروف المنافسة ثم تقديره على أساس أن يكون سعراً تنافسياً (١٠٥,٥ ألف جنيه) يمكن أن تباع به السيارة التامة وهو يمثل خسارة لمنشأة دينا . والسعر المحدد مسبقاً ثم السعر التقديرى المعدل لبيع السيارة وهى تامة مسألتين هامتين سبق التعرض لهما فى عجالة فيما تقدم (فصل٣) .

د– وهذان السعران قد يختلفان عن السعر الذى تباع به السيارة بالفعل . وهناك سعر رابع هو سعر البيع المحدد فى عقد مع عميل بيعت له السيارة قبل إنتاجها ، وهو يعتبر سعراً فعلياً (فصل ٣) . .

هـ– وسعر البيع (١٠٥,٥ ألف جنيه) فى المعادلة بالمثال – تطبيقاً للقرار ٢٠٤ – مازال متضخماً بقيمة هامش الربح الذى هو أحد العناصر المضافة إلى سعر البيع

مــراجــع
فصل (٤)

1- Kieso & Weygand, 1998, op. cit., p. 442.

2- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 1382.

3- ARB 43, Inventory Pricing, CAP, AICPA Statement 1, para.1.

4- SSAP 9 Stock and Long-term Contracts, Revised 1988, ASC, para. 16.

5- see.

* IAS 2, Inventories, IASC., Revised 1993, para.4c.

* معيار المحاسبة المصرية المخزون رقم٢ ، ١٩٩٧ ، فقرة ٢جـ .

6- Davies, Paterson and wilson, 1997, op. cit., p. 796.

7- IAS2 Inventories, 1993, para. 4.

٨- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، مرجع سابق ، فقرة ١ ص٢٥ .

٩- النظام المحاسبى الموحد ، المجلد مراجعة ١٩٩٥ ، الفقرتين ٥ ، ٦ ص١٤٥ .

١٠- معيار المخزون٢ ، المعايير المحاسبية ، ١٩٩٦ ، فقرة ٣ .

١١- معيار المحاسبة المصرية ، المخزون رقم٢ ، ١٩٩٧ ، فقرة ٢ .

12- Sangester, 1991, op. cit., p. 1.

13- Ibid., p. 2.

14- IAS 2 Inventories,IASC, 1993, para. 33.

١٥- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٦ .

١٦- محمد على شحاته وصلاح الدين عبدالرحمن فهمى، **موضوعات فى النظام**

المحاسبى الموحد ، دار النهضة العربية ، ١٩٧٦ ، ص ١٤٧ ، ص ١٤٨ .

١٧- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الأولى ص٢٧ .

١٨- معيار المحاسبة المصرى رقم٢ ، المخزون ١ فقرة ٣١ .

19- ARB 43,CAP, AICPA, Statement 3, para. 5.

20- SFAC 6, Elements of Finacial Statements, FASB, Delaney (Ed) in Wiley CAP Examination Review, 2000, op. cit. p. 888.

21- AICPA, in Schroeder and Clark, 1998, op. cit., p. 101.

22- SSAP 9, para 17.

23- IAS 2 1993, para 10 .

24- IAS 2, 1975, para 4.

٢٥- عن لجنة IASC ، ترجمة المجمع العربى للمحاسبين والمراجعين (عمان) - إطار إعداد وعرض القوائم المالية ، ١٩٩٩ ، مرجع سابق فقرة ٧٨ .

26- SIC-23 (summary), IASC, para. 1.

٢٧- معايير المحاسبة المالية ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٠ ، مرجع سابق الفقرات ٢٤٦ ، ٢٤٧ ، ٢٤٩ ص٢١٠ ، ص٢١١ .

28- Schroeder and Clark, 1998, op. cit., p. 101.

29- Berry and Jarvis, 1995, op. cit., p. 69.

30- IAS2, (Summary),IASC, 1993, para 10.

٣١ - معيار المحاسبة المصرية رقم٢ المخزون ، فقرة ٢٩ .

32- ARB 43, Statement 3, para. 10.

33- Campanies Act 85, Sch. 4, para. 26.

34- SSAP 9 , paras. 1,3,4 and 17.

35- IAS2 (Summary), para. 8.

٣٦- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، فقرة أخيرة ص٥٠ .

٣٧- معيار المخزون رقم٢ المعايير المحاسبية الفقرتين ١١ ، ١٦ .

٣٨- معيار المخزون رقم٢ معايير المحاسبة المصرية الفقرتين ٦ ، ٧ .

39- ARB 43, Statement 3, para. 5.

40- IAS 2, 1993, para. 14-a.

٤١- معيار المخزون ٢ (المعايير المحاسبية) الفقرتين ١٩ ، ١١ .

٤٢- معيار المخزون ٢ ، معايير المحاسبة المصرية ، فقرة ١٢ .

43- Cecil Gillespie,**Cost Accounting And Control** Prentice- Hall, INC., 1965, pp. 30-39.

44- Kieso and Weygandt, 1998, p. 452.

٤٥- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، هامش ص١١ .

٤٦- المرجع السابق ، الفقرة الأولى ص٤١ .

٤٧- النظام المحاسبى الموحد ، المجلد مراجعة ١٩٩٥ ، الفقرة الأخيرة ص١٣٨ .

48- see:

* Kieso and Weygandt, 1998, op. cit., p. 503.

49- Ibid., p. 505.

٥٠- النظام المحاسبى الموحد ، مجلد مراجعة ١٩٩٥ ، ص ١٦٠ ، ص ١٦١ .

٥١- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الرابعة ص٥١ .

52- IAS 37, Example, para. 39.

53- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., pp 821 and 822 .

٥٤- معيار المخزون رقم٢ (ضمن المعايير المحاسبية) فقرة رقم١٥ .

٥٥- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الأخيرة ص٢٦ .

٥٦- المرجع السابق ، الفقرة الأخيرة ص٢٧ ، والفقرة الرابعة ص٢٨ والفقرة الأولى ص٢٩ .

57- H. Randall, **Adv.nced Level Acounting**, ELBS, DP. Publications, London, 1992, p. 41.

58- SSAP 9, Appendix 1, para. 2.

59- IAS 2, , IASC, 1975 para. 13.

٦٠- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثالثة ص٥١ .

٦١- معيار المحاسبة المصرية رقم٢ ، فقرة ١١ .

62- see:

* Pizzey, 1998, op. cit., p. 144.

* Gillespie, 1965, op.cit., p. 210.

٦٣- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثالثة ص٤٢ .

64- See:

* IAS 2, (1975), IASC, paras 13 and 24.

* IAS2 (revised 1993) IASC, para. 23.

* Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 803.

معيار المخزون ٢ (المعايير المحاسبية) ، فقرة (٢٠) .

65- John Samuels, Colin Rickwood and Andrew Piper, **Adv.nced Fin.ci.l Accounting,** McGraw-Hill Book Company, 1989, pp. 40 and 243.

66- Berry and Jarvis, 1995, op. cit., pp. 31 and 32.

٦٧- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٢٧ .

٦٨- النظام المحاسبى الموحد ، المجلد مراجعة ١٩٩٥ ، الفقرة الخامسة ص١٤٥ .

٦٩- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الأولى ص٥٢ .

70- Kieso and Weygandt, 1998, op. cit., p. 449.

٧١- معيار المخزون ٢ ، المعايير المحاسبية ، فقرة ٢٤ .

٧٢- معيار المخزون ٢ ، معايير المحاسبة المصرية ، فقرة ٢٥ .

73- IAS, 2, 1993, para. 27.

74- See :

* IAS2, para. 29.

* معيار المخزون ٢ ، المعايير المحاسبية، فقرة ١٣ .

* معيار المخزون ٢ ، معايير المحاسبة المصرية، فقرة ٢٧ .

٧٥- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ، ص٢٥ .

76- ARB43, Statement 7, disussion, para. 11. and Statement 6, discussion, para 9.

77- see:

* IAS2, 1975, para. 16.

* IAS 2, 1993, para. 26.

٧٨- معيار المخزون ٢ ، ضمن المعايير المحاسبية ، أولاً فى فقرة ٢٥ .

٧٩- معيار المخزون ٢ ، ضمن معايير المحاسبة المصرية ، فقرة ٢٤ .

80- IAS 2, 1993, paras. 19,20,22 and 24.

81- IAS 1, 1998, para. 66.

82- Kieso and Weygandt, 1998, op. cit., p. 452.

83- Ibid, p. 454.

84- Ibid, p. 453.

٨٥- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، ص٨ .

٨٦- المرجع السابق الفقرة الأولى ص٣٦ .

٨٧- المرجع السابق ، هامش أخير ص٧٤ .

٨٨- وردت فى الهامش الأخير فى نهاية صفحة ٧٤- أسفل نموذج حـ/تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة من القرار ٢٠٤ علامة (*) غير أنه لم يرد داخل النموذج- والذى يتضمن عدداً من الحسابات - مرجعاً لتلك العلامة وطبقاً للعبارة المذكورة أمام تلك العلامة - والتى أدرجت بالهامش وفقا لرقم ٨٧ - فالمرجح أن الحساب المقصود هو حـ/٢٩١١ (الوارد نموذجه بالصفحة ٧٤) وليس أى حساب أخر ورد اسمه ضمن هذا الحساب (حـ/٢٩١١) .

٨٩- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، نموذج حـ/أ.خ ص٧٦ .

٩٠- معيار المخزون ٢ (ضمن المعايير المحاسبية) ، ثانياً من الفقرة ٢٥ .

٩١- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الأخيرة ص٣٥ .

(٥) - علاقة وسلوك للتكاليف (ومراكز وأنظمة)

١- مقدمة

بعد أن عرضنا لبعض جوانب للتكاليف (والمصروفات) المرتبطة بإنتاج السلع والخدمات كان من اللازم - وكهدف من أهداف هذا الكتاب مناقشة بعض جوانب القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ الذى تطلب من المنشآت ، عندما تستخدم أسلوب الجرد الدفترى المستمر ، أن يتم «تحليل تكاليف الإنتاج إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة ..»[1] وهو مايتطلب - إضافة إلى ماتقدم - أن نعرض ، وبإيجاز شديد ، بعض مفاهيم عامة عن علاقة وسلوك التكاليف وكذا مراكزها وأنظمتها - كجانب لإطار عام لتنفيذ ماجاء بالقرار ٢٠٤ والذى يقصد به - فى حقيقة الأمر - أن تعمل المنشآت بأنظمة متكاملة لمحاسبة التكاليف وسواء كانت تعمل بطريقة الجرد الدفترى المستمر أو الدورى طبقاً للقرار ٢٠٤ . ذلك أنه ينبغى على كل منشأة - حتى وإن كانت لاتبغى الكسب - أن تمسك بشكل أو بأخر - ولو بصورة مبسطة للغاية ، تفصيلات فعالة يعتمد عليها وتبين أوجه استخدام نفقاتها فى الأعمال التى تؤدى إلى تحقيق أهدافها بالمنشأة كما تبين أن للمصروفات منافع لأنشطة ترتبط أو تساعد نشاط الإنتاج (الصناعى) كأنشطة الخدمات الصناعية وغيرها .

والحقيقة أن هذه الموضوعات المرتبطة بالتكلفة - علاقاتها وسلوكها مثلاً - ترتبط كثيراً بمحاسبة التكاليف وبالمحاسبة الإدارية وتكاد تخرج من دراسة فى معايير المحاسبة التى ترتبط كثيراً بالمحاسبة المالية وتبتعد عن المحاسبة الإدارية . ولايمنع ذلك أنه فى المحاسبة المالية - باعتبارها المحاسبة الأم - يتم تداول مسميات ومصطلحات ومفاهيم عديدة للتكاليف دون الخوض كثيرا فى أساسياتها وهو ما يهدف إليه هذا الفصل .

٢- بعض تصنيفات التكلفة

٢-١ تكاليف مباشرة وغير مباشرة

٢-١-١ مفاهيم عامة

يمكن أن نربط التكلفة بوحدة الإنتاج فتكون التكلفة مباشرة direct على وحدة

الإنتاج أو غير مباشرة indirect على وحدة الإنتاج . وهذا اتجاه محاسبى عام حيث نجد «جلسباى» مثلاً يقول «إن مصطلحى مباشر وغير مباشر يتم التعرف عليهما بالإشارة إلى وحدات التكلفة التى تم اختيارها فالتكلفة المباشرة هى تلك التى يمكن أن تخصص على وحدة التكلفة. لذلك عندما تكون وحدة التكلفة هى وحدة الإنتاج .. فإن الخامة المباشرة هى تلك يتم التعرف عليها مع المنتج وتعتبر قابلة للقياس على أساس وحدات المنتج .

The terms direct and indirect are defined with reference to the cost units which have been selected. A direct cost is one which can be allocated to the cost unit. Thus, where the product unit is the cost unit...a direct material is one identified with the product and considered feasible to measure in terms of product units...". [٢]

ويرى «جلسباى» أنه عندما تكون وحدة الإنتاج (وحدة سلعة/طن إنتاج ...) هى وحدة التكلفة – بما قد يعنى أن وحدة الإنتاج قد لاتكون وحدة تكلفة – فإنه يمكن التعرف حينئذ على التكلفة المباشرة والتكلفة غير المباشرة . وربط «جلسباى» الوحدتين (وحدة التكلفة ووحدة الإنتاج) ببعضهما لتحديد نوعى التكاليف (مباشرة وغير مباشرة) وهو مفهوم يبسط به الكاتب المسألة.

والتكلفة غير المباشرة وهو وعلى العكس من المباشرة هى التى قد لايمكن قياسها مباشرة بالإشارة إلى وحدة الإنتاج ، فمثلاً مرتب رئيس مجلس إدارة المنشأة الصناعية لاتوجد علاقة ارتباطية مباشرة بينه وبين وحدة المنتج كسلعة مثلاً بعكس الحال فى أجر عامل على ماكينة على خط الإنتاج لتصنيع هذه السلعة فى ذات المنشأة فهو هنا أجر مباشر.

٢-١-٢ القرار ٢٠٤ ، والمعايير المصرية

أشار القرار ٢٠٤ وهو يتناول أسلوب الجرد الدفترى المستمر فى إثبات المخزون وكما ذكرنا إلى مصطلحى تكاليف مباشرة وغير مباشرة دون أن يعرفهما . وقد يرجع ذلك – فى جانب منه – إلى أن النظام المحاسبى الموحد – وكما سنبين – قد عرف هذين المصطلحين . كما أشار معيار المخزون رقم٢ (معايير محاسبية) إلى «المواد المباشرة والعمل المباشر والتكاليف الصناعية الإضافية .. وتضمينها تكلفة المخزون **من الإنتاج التام وأن «من أمثلة التكاليف الصناعية الإضافية المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر..»** [٣] .

وفى تناول معيار المخزون رقم٢ (معايير المحاسبة المصرية) تكاليف التشكيل

عرض المعيار سريعاً للتكاليف المباشرة ثم عرف التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة .

«تتضمن تكاليف تشكيل المخزون تلك التكاليف التى ترتبط مباشرة بالوحدات المنتجة مثل العمالة المباشرة . وتتضمن كذلك الجزء المحمل من التكاليف غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى تتحملها المنشأة في سبيل تشكيل المواد الخام وتصنيع المنتجات التامة . وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تبقى ثابتة نسبياً بغض النظر عن حجم الإنتاج مثل إهلاك وصيانة مبانى ومعدات المصنع وكذلك تكاليف إدارة المصنع . وتعرف تكاليف الإنتاج غير المباشرة المتغيرة بأنها تكاليف الإنتاج غير المباشرة التى تتغير تغييراً مباشراً أو شبه مباشر مع حجم الإنتاج مثل المواد والعمالة غير المباشرة» (٤) .

إذاً فالعامل المحدد لتكلفة الإنتاج المباشرة وغير المباشرة – وفقاً للمعيار ٢ (معايير محاسبة مصرية) – هو مدى الارتباط بحجم الإنتاج (وذلك بخلاف وحدة الإنتاج : طن/كيلو/وحدة عددية ...) . فالتكاليف المباشرة تتغير عادة مع التغير فى حجم الإنتاج أما التكاليف غير المباشرة – التى لها علاقة ما مع النشاط الإنتاجى – فهى قد تكون غير مباشرة ثابتة على الإنتاج حيث تظل ثابتة رغم تغير حجم الإنتاج، وقد تكون غير مباشرة متغيرة على الإنتاج إن تغيرت ، إلى حد ما ، مع التغير فى حجم الإنتاج مثل أجر المشرف على عمال الإنتاج الصناعى لسلع متنوعة أو أوامر تشغيل متعددة إذا عمل ساعات إضافية (مرتب غير مباشر ثابت لأنه لايرتبط بإنتاج محدد فالعمال يعملون على أكثر من منتج وتعمل المنشأة بنظام الأوامر مثلاً + أجر ساعات إضافية تتغير مع يتغير حجم الإنتاج) .

ويلاحظ أنه وكما أشرنا فإن كثيراً من المحاسبين يرون أن إهلاك الآلات تكلفة إنتاج غير مباشرة ثابتة نسبياً (مثل معيار المحاسبة المصرية) ولكن إن كانت الآلة تستخدم لانتاج منتج واحد وتتوقف شهوراً لعدم وجود خامات مثلاًفإن إهلاكها يخصص على منتج واحد أى تكلفته مباشرة عليه كما أن حساب الاهلاك فى حالة توقف الآلة يحمل المنشأة أعباءً لاترتبط بتشغيل الآلة ويصبح مبدأ المقابلة غير مطبق بعدالة . ولذلك ممكن عدم اعتبار الإهلاك هنا تكلفة إنتاج غير مباشرة أو ثابتة مع إعادة حسابه ليتناسب مع التدفقات النقدية من الآلة .

وتربط معايير المحاسبة المصرية ٢ تكاليف الإنتاج غير المباشرة بسلوك التكاليف وفيما إذا كانت تكاليف غير مباشرة ثابتة أو متغيرة . ففى ظل النشاط العادى للمنشأة الصناعية وتشغيل الآلات مثلاً بمعدلات شبه ثابتة يومياً فإن إهلاكها– والذى يعتبره المعيار وأراء أخرى – هو من التكاليف غير المباشرة . فى حين أن

المواد والعمالة غير المباشرة ليست كذلك . فالمواد غير المباشرة قد لاتدخل كثيرا فى الإنتاج الصناعى بل تساعد عليه أما العمالة غير المباشرة فهى أجور لايمكن تحديدها على منتج بعينه كالمثال السابق عن أجور رؤساء الأقسام الصناعية الذين تؤدون أعمالاً لأكثر من منتج صناعى كما فى منشأة لتصنيع الأحذية قد تكون هناك أقسام أو وحدات أو مجموعات لأعمال تقطيع الجلود وعمل الفورمات إذ تتولى أعمالاً على عدد من المنتجات : أحذية رجالى/نسائى/أطفال ... فيكون تحديد نصيب الوحدة من هذه الأجور بشكل غير مباشر وليس مباشراً

وكان النظام المحاسبى الموحد قد عرف التكاليف المباشرة والتكاليف غير المباشرة على أنهما :

«التكاليف المباشرة هى مجموعة من عناصر التكاليف المخصصة مباشرة لوحدة الإنتاج أو لمراكز التكلفة ، وتتمثل فى تكلفة المواد الأولية المباشرة وتكلفة العمل المباشرة وتكلفة الخدمات الإنتاجية المباشرة ... والتكاليف غير المباشرة هى مجموعة عناصر التكاليف التى لايمكن تخصيصها مباشرة لوحدة الإنتاج أو لمراكز التكلفة «مواد وعمالة ونفقات أخرى» (٥) .

ويربط النظام التكلفة المباشرة بوحدة الإنتاج – وهو الاتجاة المحاسبى العالمى المتعارف عليه – فالنفقة التى يمكن تخصيصها على وحدة الإنتاج هى تكلفة مباشرة أما التى لايمكن تخصيصها فهى غير مباشرة لأنها تحدث ، عادة ، فى زمن معين .

كما ربط النظام التكلفة المباشرة أيضاً بمركز التكلفة فهى مباشرة على مركز التكلفة وهى غير مباشرة على مركز التكلفة وبمراعاة أن مركز التكلفة وكما هو معلوم يشمل مواد وعمالة ونفقات أخرى وهو من تعريف النظام نفسه .

٢-١-٣ التكلفة الإضافية غير مباشرة (وتابعة)

٢-١-٣-١ مقدمة

اتفق كثير من المحاسبين وتأيد ذلك فى عدد لابأس به من معايير المحاسبة – وأيضاً فى النظام المحاسبى الموحد ، وفقاً لما أشرنا إليه – على أن تكاليف الإنتاج المباشرة هى تكاليف مباشرة على وحدة الإنتاج . وهى فى منشأة صناعية تتضمن الخامات المباشرة والأجور المباشرة والمصروفات المباشرة (عادة) . وأن تكاليف الإنتاج غير المباشرة هى تلك التى يصعب تخصيصها مباشرة على وحدة الإنتاج . **وبكلمات أخرى فإن التكلفة إن لم يمكن تخصيصها مباشرة على وحدة الإنتاج أى أنها إن لم تعتبر أ- مباشرة فهى إذاً ، ب- غير مباشرة . ولم يتفق المحاسبون فى هذا**

الصدد على تصنيف ثالث للتكلفة أو للمصروف يضاف إليهما (للمباشر ولغير المباشر) . ولكن لأن لغة المحاسبة – كغيرها فى علوم كثيرة – تنمو وتتطور ، فقد استخدم بعض المحاسبين – منذ فترة طويلة – مصطلحاً على أنه مرادف لمصطلح تكاليف غير مباشرة ، أو مشتق منها ، يطلق عليه overho.d أى إضافة (على أصل ما) . وقد استخدم المحاسبون المصريون – وغيرهم فى بعض الدول العربية الأخرى – مصطلحاً يقابل هذه المصطلح هو تكلفة إضافية واعتبر ن محاسبى موحد أن التكاليف غير المباشرة تكاليف إضافية .

ولكن وكما جاء فيما تقدم ، فإن معظم المحاسبين فى معظم دول العالم (كأمريكا وبريطانيا ومصر) يستخدمون مصطلحى مباشر وغير مباشر دون الإضافى (وتفعل الشئ نفسه معايير المحاسبة) .

٢-١-٣-٢ المعهد البريطانى CIMA

يعتبر المعهد البريطانى للمحاسبين الإداريين القانونيين (المؤهلين) Ch.r-tered Institute of M.n.gement Account.nts CIMA من أهم وأقدم الكيانات المحاسبية فى بريطانيا والعالم التى تناولت المحاسبة الإدارية وأوردت بالتالى تعريفات وأساسيات لكثير من المصطلحات المحاسبية خاصة مايستخدم فى محاسبة التكاليف .

وفى هذا فقد أوردت تعريفاً يعتبر قاعدة أساسية واصطلاح اساسى terminolo-gy (فى المعهد) للتكاليف الإضافية مؤداه أن تلك التكاليف هى تكاليف غير مباشرة .

التكاليف الإضافية «هى إجمالى تكاليف المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر ..»

The Terminology defines overhead cost as the total cost of indirect materials, indirect labour..."

وقد ذكر البريطانى «مارك لى إينمان» "Mark Lee Inman" أنه :

«.. ويشير مصطلح غير مباشر إلى أنه يتضمن جميع التكاليف غير القابلة للتحميل مباشرة على السلعة أو الخدمة مثل التأمين ، والإيجار ، والضرائب ، والإهلاك ، والإشراف ، ومواد النظافة والصيانة والأدوات الصغيرة ..الخ.

The term indirect indicates that this includes all the costs that are not chargeable directly to a product or service, such as insarance, rent, rates, depreciation, supervision, cleaning materials, maintenance, tools etc..."

ورأى إينمان كمعظم المحاسبين يتمشى مع تعريف المعهد البريطانى (CIMA) للتكاليف الإضافية (وهو تعريف متعارف عليه) والتى هى التكاليف التى يصعب - أو لايمكن - تخصيصها على وحدة المنتج مباشرة وهى بالتالى تكاليف غير مباشرة . وبكلمات أخرى فإن كل ماهو ليس مباشراً فهو غير مباشر . وأن التكاليف الإضافية قد تكون تكاليف إنتاج إضافية - وهى التى بين «إينمان» بعد ذلك أنها تكاليف محولة أى ترتبط بتحويل الخامات إلى إنتاج تام - أو تكاليف بيع وإدارة إضافية حيث هى حينئذ تكاليف غير محولة اذ لاتتحول من خامات إلى إنتاج تام يباع .

وقد وضع «إينمان» جدولاً شاملاً جمع فيه التكاليف الإضافية وتضمن حساباً لمراقبة المصروفات الإضافية overhe.d expense control .ccount ويراقب هذا الحساب حسابات المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر والمصروفات ، ثم يحمل رصيده (حساب المراقبة هذا) بموجب المعدل (الإضافى) overhe.d r.te (حاصل ضرب رصيد الحساب أو ناتجة output فى المعدل) على أوامر التشغيل التى استفادت من هذه التكاليف الإضافية (أى غير المباشرة) . ومن ثم فإن حساب مراقبة المصروفات الإضافية - وفقاً لجدول أينمان - يتضمن : المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر والمصروفات [٦] .

ومن العناصر التى يتضمنها العمل غير المباشر وفقاً لهذا الرأى الوقت الضائع idle time ومبالغ الأعمال الإضافية overtime premium . ويلاحظ أن هذا العنصر الأخير قد صنفه «جلسباى» (وكما سيجئ) على أنه من التكاليف الإضافية ويبدو أن «جلسباى» أراد أن يعيد تصنيف مايعتبر تكلفة غير مباشرة - وهو هنا العمل غير المباشر - فخصص بعض مكوناتها وحدودها تحديداً أكثر تفصيلاً (تدقيقاً) . ويعنى ذلك أن هناك تكلفة إضافية مثل مبالغ أو أقسام الأعمال الإضافية تدخل (بصفة عامة) ضمن الأجور غير المباشرة (أو العمل غير المباشر) .

يضاف إلى ذلك بأن النظام المحاسبى الموحد - وكما سيتضح - اعتبر التأمينات على العمال من التكاليف غير المباشرة ولم يصنفها فى بند مستقل كما فعل «جلسباى» .

٢-١-٣-٣ معايير كيانات أخرى وأراء

وعن اعتبار مصطلح تكاليف إضافية مرادفاً لمصطلح تكاليف غير مباشرة جاء فى معيار IAS ٢ – عندما صدر – أن :

«تتضمن تكاليف الإنتاج الإضافية التكاليف التى حدثت من أجل الإنتاج بخلاف المواد المباشرة والعمل المباشر . والأمثلة هى المواد غير المباشرة والعمل غير المباشر والإهلاك ...

Production overhead is comprised of costs incurred for production other than direct materials and labour. Examples are indirect materials and labour, depreciation...". (٧)

غير أن معيار المخزون IAS ٢ (المعدل) وكذا معيار المحاسبة المصرية ٢ استخداماً فقط مصطلحى التكاليف المباشرة وغير المباشرة دون الإضافية (٨) .

وفى هذا يتفق البريطانى «بيزى» والأمريكى چيمس مارش J.mes M.rch على أن التكاليف غير المباشرة والإضافية مصطلحان مترادفان (وزاد الأمريكى مصطلحاًمرادفاً ثالثاً هو الأعباء) .

«التكاليف غير المباشرة مثل المصروفات الإضافية الصناعية ...

... indirect costs such as factory overhead expenses..."

يطلق على التكاليف التى لايمكن تخصيصها على أوامر تشغيل معينة تكاليف صناعية غير مباشرة أو تكاليف إضافية صناعية أو أعباء ..

Costs that cannot be specifically allocated to job orders are called indirect factory costs or factory overhead or burden...". (٩)

وفى تعريف النظام المحاسبى الموحد للتكاليف غير المباشرة – السابق الإشارة إليه – اعتبر هذه التكاليف إضافية فقد وضع مصطلح تكاليف إضافية بين قوسين بعد مصطلح التكاليف غير المباشرة ، بما يعنى أن المصطلحين مترادفان .

وكان معيار المخزون (ضمن المعايير المحاسبية) أكثر تحديداً فى هذا الصدد وفقاً لما أشرنا إليه حيث حدد صراحة وبوضوح أن التكاليف الصناعية الإضافية .. هى المواد غير المباشرة .. أى أن التكاليف الإضافية هى التكاليف غير المباشرة.

وفى ترجمة المجمع العربى للمحاسبين القانونيين - عمان معيار IAS المخزون رقم٢ استعمل - وكما فعل معيار المحاسبة المصرية رقم٢ - مصطلح التكاليف غير المباشرة دون الإضافية (وقد يرجع ذلك بصفة أساسية إلى أن ما أورده المجمع هو ترجمة لمعيار IAS المخزون رقم٢) وذلك كما يلى :

«تكاليف التحويل ... تشمل التحميل المنظم من تكاليف الإنتاج غير المباشرة الثابتة والمتغيرة التى يتم تكبدها فى تحويل المواد الأولية إلى بضائع جاهزة ..» (١٠).

وكما استخدمت معايير المحاسبة المالية (السعودية) - فى معيارها المخزون - أيضاً مصطلحى مباشر وغير مباشرة (دون الإضافى) (١١) .

أما القرار ٢٠٤ فقد استخدم المصطلحين معاً ولكن بشكل قد يفهم منه أن لكل مصطلح معنى :

«تحليل تكاليف الإنتاج إلى مواد مباشرة وأجور مباشرة وتكاليف غير مباشرة وفتح حساب لكل من التكاليف الإضافية وفروق التكاليف غير المباشرة» (١٢) .

ويبدو أن المقصود من مصطلح تكاليف غير مباشرة - باعتباره وارداً بعد المواد المباشرة والعمل المباشر - أنه تكاليف إنتاج (صناعى أو غيره) غير مباشرة . وليس واضحاً أيضاً أن كان القرار ٢٠٤ يقصد من ذكر المصطلحين غير مباشر وإضافى إن كان إحدهما يمثل حساباً رقابياً - كما جاء فى رأى «إيلمان» المتقدم - أو كان حساباً لضبط التكاليف غير المباشرة الفعلية على التكاليف المعيارية (أو التقديرية) السابق تحديدها وإن كانا مترادفين أم لا .

وقد بين «جلسباى» - بالنسبة لغير المباشر والإضافى - أن من التكاليف غير المباشرة مهمات الصيانة وقطع الإصلاح (الغيار) m.inten.nce supplies .nd re-p.ir p.rts ثم كان أكثر تفصيلاً وبين أن من المواد الإضافية : مصروفات مواد التخزين والمناولة m.teri.ls stor.ge .nd h.ndling expense. وفعل نفس الشئ بالنسبة للأجور (العمل) وبين أن هناك عمل غير مباشر مثل أجور المشرفين super-visors والعمل الكتابى فى المصنع F.ctory cleric.l وأجور عمال إصلاح الماكينات m.chine rep.irmen . ثم كان أكثر تفصيلاً وبين أن هناك عمل (أو أجر) يعتبر تكلفة إضافية مثل تكلفة أو مبالغ الأعمال الإضافية overtime premium وكما أشرنا ومثل التأمين على العمال ins.r.nce workmen's ومخصص للأجازات المدفوعة الأجر provision for v.c.tion p.y .

ومن الواضح أن مايقترحه «جلسباى» على أنه تكاليف (أو مصروفات) إضافية ممكن أن يصنف كجزء من البند الأصلى مواد أو اجور أى هى اضافة عليه كما ذكر عن المناولة وأنها جزء من تكلفة شراء الخامات والمواد . فبالنسبة للتأمين على العمال فهو يرتبط أساساً بالعامل وبأداء الأعمال وهو ما أخذ به النظام المحاسى الموحد فى تبويبه للأجور وأيضاً أخذ به القرار ٢٠٤ (ونفس الشئ قد ينطبق على المواد غير المباشرة) . أما إن كانت التكلفة وكما يقول «جلسباى» غير قابلة not fe.s.ble للقياس بالإشارة إلى منتج معين specific product فإنها حينئذ تصبح تكاليف غير ماشرة . وبكلمات أخرى فإن الأمثلة التى أوردها «جلسباى» يصنفها المحاسبون ، عادة ، على أنها من التكاليف غير المباشرة . ولكن «جلسباى» - عندما أراد تحديد البند الرئيسى : مواد أو أجور .. - وضعها فى بند مستقل (رغم أنها - وفقاً للأمثلة التى أوردها عنها فرع أو جزء من التكاليف غير المباشرة) لزيادة تخصيص أو تفصيل مكونات هذا البند أو ذاك .

إيضاح موجز

يتبين من المناقشة السابقة أن مصطلح overhe.d يمكن أن يعنى عند استخدامه فى المحاسبة المتبعة فى بعض الدولة العربية - تكلفة اضافية أى غير مباشرة. كما يمكن اعتبارها «تضاف» إلى بند ما (رئيسى أو فرعى ...) سبق تحديد عناصره . ومن ثم فهى هنا قد تتبع عادة هذا البند وترتبط به .

ولقد اتفق كثير من المحاسبين واتفقت معايير المحاسبة فى أمريكا وبريطانيا ومعايير IAS والمعايير المصرية على استخدام مصطلحى مباشر وغير مباشر (دون استخدام مصطلح إضافى) كما بين النظام المحاسبى الموحد (فى مصر) أن مصطلح تكاليف إضافية هو مصطلح مرادف للتكاليف غير المباشرة واتفقت معايير CIMA البريطانية والمعايير المحاسبية على أن التكاليف الإضافية تشمل التكاليف غير المباشرة وهو ما أيده بعض المحاسبين مثل «إيثمان» .

ورغم هذا فإنه لأن التكاليف الإضافية ممكن أحياناً أن تعتبر مضافة إلى بند ما وترتبط به فإنها لهذا السبب تعالج مثلما يعالج هذا البند . فمثلاً من التكاليف ماقد يعتبر بطبيعته من التكاليف غير المباشرة مثل نقل ومناولة وتخزين الخامات . ولكن قد تؤدى هذه التكاليف إلى جلب هذه الخامات إلى «حالتها الراهنة» كخامات جديدة

فى «موقعها الحالى» فى مخازن المنشأة المشترية ولذلك فإنه ينبغى إعتبارها من تكلفة هذه الخامات طالما أنها يمكن أن تحمل عليها وبالتالى فإن تكلفتها تعتبر كتكلفة الخامات أى مباشرة – وليست غير مباشرة – فهى «تضاف» إذاً إلى تكلفة فاتورة شراء cost of invoice الخامات نفسها . ونفس الشئ لأى بضاعة كما فى بضائع مشتراه أو مستوردة بغرض بيعها فالمنشأة التجارية التى مقرها القاهرة إن استوردت عدد ١٠ سيارات «تيوتا كرولا» متشابهة تماماً فإن تكلفة تخزينها فى جمرك ميناء الأسكندرية مثلاً وكذلك تكلفة نقلها إلى القاهرة ... إلخ .. تعد من التكاليف التى تؤدى إلى جلب هذه السيارات إلى «حالتها الراهنة وموقعها الحالى» (وهى سيارات جديدة بغرض بيعها نقلت إلى مخازن المنشأة أو معارضها بالقاهرة) وبالتالى هى تكاليف «تضاف إلى تكلفة شراء السيارات» وتعتبر من تكاليف بضائع مشتراه بغرض بيعها أى هى تكاليف مباشرة – على السلعة التى ستباع وليست غير مباشرة – فهى ترتبط بنشاط البيع الأساسى للمنشأة التجارية هذه .

ونخلص من ذلك بأنه – وفقاً لمعايير المحاسبة – فإن التكلفة التى يصعب (أو لايمكن) أن تخصص مباشرة على وحدة الإنتاج هى تكلفة إنتاج غير مباشرة وقد تفصل إلى تكلفة إنتاج إضافية (ونفس الشيء للتكلفة المرتبطة بالبيع) كما أن التكلفة الاضافية قد تعتبر مضافة إلى بند ما حتى إن كان البند مباشرا .

٢-٢ تكاليف متغيرة وثابتة

٢-٢-١ مفاهيم عامة

يتفق المحاسبون على أن للتكاليف سلوك ما beh.viour مع حجم الإنتاج فهى مثلاً إما أ- تتغير معه أو تكون : ب- ثابتة مع تغير حجم الإنتاج فترتبط حينئذ بتغير (مرور) الزمن . وإذا أمكن ربط تغير أو ثبات التكلفة بحجم الإنتاج (النشاط) فهى إن تغيرت نع تغير حجم الانتاج تعتبر تكلفة متغيرة أما إذا لم تتغير فهى إذاً تكلفة ثابتة . كما يمكن أن يكون جزء من التكلفة متغيراً والجزء الأخر ثابتاً . فمثلاً أجر المحصل فى منشأة ما قد ينقسم إلى جزئين : أ- جزء يرتبط بفترة زمنية كأن يتقاضى – من المنشأة التى يعمل بها – كل شهر مرتب ثابت طالما قد أدى العمل المنوط به على الوجه المطلوب منه والمرضى ، ب- وجزء أخر يرتبط بمعدلات تحصيله حيث يتقاضى بعد أن يحقق مستوى معين من التحصيل فى الشهر (٢٠ ألف جنيه مثلاً)

١٠٪ من مرتبه مكافأة تزداد كلما زادت التحصيلات أعلى من هذا المستوى . فالجزء أ– هو تكلفة ثابتة يتقاضاه المحصل شهرياً فى جميع الأحوال شرط أن يقوم بأداء واجبه جيداً أما الجزء ب فيمثل تكلفة متغيرة يحصل عليها بعد أن يصل إلى مستوى تحصيل معين (٢٠ ألف جنيه) وهى تتغير مع حجم المحصل بعد هذا المستوى . فإذا زاد حجم أ عن ب تكون التكلفة عادة جـ– شبه ثابتة (أجر شبه ثابت) والعكس صحيح أى إذا زاد حجم ب عن أ فيمكن القول أن إجمالى هذه التكلفة : د – شبه متغيرة .

٢ – ٢ – ٢ معهد CIMA والمعايير المصرية

٢-٢-٢ -١ المعهد البريطانى CIMA

عَرف المعهد البريطانى CIMA التكاليف المتغيرة والثابتة كما يلى :

«التكلفة المتغيرة هى تكلفة تميل أن تتبع «فى المدى القصير» مستوى النشاط . وتقليدياً فالأمثلة على مثل هذه التكاليف المواد المستخدمة والعمل المباشر وبعض التكاليف الإضافية مثل الطاقة ...

Variable costs...a cost which tends to follow "in short time" the level of activity. Traditionally, examples of suh costs have been materials used, direct labour and selected overheads such as power..."

التكلفة الثابتة ...» التكلفة هى تكلفة تحدث لعلاقتها بمرور الزمن والتى ، من خلال إنتاج معين وحدود للإيراد ، تميل إلى عدم التأثر بالتقلبات فى مستوى الإنتاج أو الإيراد . ومن الأمثلة على هذه التكاليف الإيجار والضرائب والتأمين وتكاليف العمالة الإدارية .

a cost which acures in relation to the passage of time and which, within certain output and turnover limits tends to be unaffected by fluctuations in the level of output or turnover. Examples of such costs are rent, rates, insurance and staff costs.".(١٤)

ويلاحظ أن مصطلح st.ff يعنى موظفين أو عمالة فى منشأة أو كيان ما ، ولكن عادة يطلق على العمالة الإدارية (أما عمال الإنتاج مثلاً فيستخدم للدلالة عليهم مصطلحات أخرى مثل workers) . وقد أخذ «أينمان» معظم هذه الأمثلة التى أوردها المعهد البريطانى عن التكاليف الثابتة كأمثلة أيضاً للتكاليف غير المباشرة وفقاً لما جاء فيما تقدم .

٢-٢-٢-٢ القرار ٢٠٤ والمعايير المصرية والنظام

لم يعرف القرار ٢٠٤ التكاليف المتغيرة أو الثابتة . وفى تناول معيار المحاسبة المصرية رقم٢ المخزون عرف – وكما جاء فيما تقدم – التكاليف غير المباشرة المتغيرة والثابتة دون أن يعرف التكاليف المتغيرة والتكاليف الثابتة كل على حدة . وقد يرجع تناول المعيار ٢ هذين التعريفين إلى أن المعيار IAS ٢ قد أوردهما كمساهمة منه فى توضيح بعض مصطلحات التكاليف (أو المحاسبة الإدارية) بشكل يساعد على تحديد تكلفة الإنتاج بشكل دقيق بما يترتب عليه أن يكون مجمل الربح أو الخسارة) أكثر دقة وعدالة كهدف أساسى لمعايير IAS والمعايير المصرية .

وقد سبق النظام المحاسبى الموحد القرار ٢٠٤ والمعايير المصرية وأيضاً معيار IAS ٢ عندما أشار إلى وجود سلوكين أساسين يمكن ، عادة أن تسلكهما التكاليف (ويتفرع عنهما أكثر من سلوك أخر) كما يلى :

«التكاليف الثابتة هى التكاليف التى تنشأ خلال فترة زمنية معينة نتيجة إيجاد طاقة إنتاجية أو فنية أو بيعية أو إدارية استعداداً للإنتاج ، ولاتتغير هذه التكاليف بالتغيرات فى حجم الإنتاج إلى درجة معينة. وتتضمن التكاليف الثابتة بعض العناصر الخارجة عن سلطة الإدارة كالضرائب العقارية والحد الأدنى للإهلاك ، وبعض العناصر الثابتة بطبيعتها كأقساط التأمينات العامة ، والأعباء المفروضة بموجب القوانين لصالح العمال ، وكذا الجزء الثابت من التكاليف شبه المتغيرة .

التكاليف المتغيرة هى التكاليف المسموح بها لاستخدام الطاقة فى إنتاج وتسويق وحدات الإنتاج وتميل هذه التكاليف إلى التغير بنفس نسبة التغير فى حجم الإنتاج طالما بقيت الأشياء الأخرى على ماهى عليه «بقاء أسعار المواد والخدمات ومعدلات الأجور التى حسبت على أساسها التكاليف المتغيرة كما هى ، واستقرار الظروف الفنية والإدارية التى تم فى نطاقها تحديد عناصر التكاليف المتغيرة بحيث لاتتغير مواصفات السلع وطرق الصناعة والتسويق .

التكاليف شبه المتغيرة هى التكاليف التى تتغير مع حجم الإنتاج ولكن بنسبة تقل عن نسبة التغير فى التكاليف المتغيرة طالما بقيت الأشياء الأخرى على ماهى عليه» (١٥) .

ويمكن فى هذا استنتاج تعريف التكاليف شبه الثابتة .

ويتفق تعريف النظام للتكاليف الثابتة وللتكاليف المتغيرة مع العرف المحاسبى فى هذا الشأن .

وتتضمن التكاليف الثابتة – وفقاً للتعريف – عناصر خارجة عن سلطة الإدارة والتى هى بالفعل تعد تكاليفاً ثابتة أى لاتتغير مع حجم الإنتاج ولكن مبالغها وفقاً

لظروف معينة تتغير مثل التأمينات العامة وأعباء القوانين .

أما عن تعريف النظام للتكاليف المتغيرة فإن إشارته إلى تغير التكاليف بنفس نسبة تغير حجم الإنتاج – طالما بقيت الأسعار والظروف الفنية والإدارية على ماهى عند تحديد عناصر التكاليف المتغيرة – يعتبر إضافة ليست بكاملها فى العرف المحاسبى لأن بقاء جميع الظروف المحيطة بالتقديرات عند التطبيق كما هى أمر صعب للغاية إن لم يكن غير ممكن . بمعنى أن زيادة حجم الإنتاج بمعدل ٢٠٪ (حتى وإن كانت محسوبة عند تقدير حجم الإنتاج) مع بقاء كافة العوامل الأخرى على ماهى عليه قد لايترتب عليه زيادة التكاليف المتغيرة بنفس المعدل فإذا أخذنا منشأة لإنتاج المياه الغازية كمثال نجد أن من عملياتها الإنتاجية الرقابة على جودة وكفاءة عملية تعبئة الإنتاج من المياه الغازية فى زجاجات وهناك المراقب الفنى الذى يتابع عمل الآلات (فى تعبئتها للزجاجات) . وقد يعمل هذا المراقب وردية واحدة فى اليوم مدتها ٧ساعات ويتقاضى ١٤ جنيه عن الوردية فإذا رغبت المنشأة زيادة إنتاجها بمقدار ٥٠٪ فإن ذلك يستلزم أن يعمل هذا المراقب وردية ونصف (مثلاً) و من ثم فإن عدد ساعات عمله يزداد بالفعل بمقدار ٥٠٪ لكن ليس من الضرورى أن يزداد مايحصل عليه أيضاً بواقع ٥٠٪ ذلك أن ساعة العمل الإضافية فى غير العمل الرسمى تطبيقا لقوانين العمل تحسب عادة ساعة ونصف أى أن الـ ٣,٥ ساعة الإضافية تصبح، عادة ، وفقاً لقواعد العمل المعمول بها ٥ ١/٤ ساعة وبالتالى فإن أجره عن وردية ونصف يصبح ٢٤,٥ جنيها (١٢ ١/٤ ساعة عمل × ٢جنيه أجر ساعة العمل) وليس ٢١ جنيهاً (١٠ ١/٢ ساعة × ٢جنيه) . إذاً زيادة حجم الإنتاج بواقع ٥٠٪ ترتب عليها زيادة ساعات عمل هذا الفنى ٥٠٪ ولكن تكلفة العمل أى أجر العامل عن عمله وردية ونصف (١٠ ١/٢ ساعة) زادت إلى ٧٥٪ وليس ٥٠٪ وعلى هذا فإن هناك أعباء معينة قد تقف حائلاً دون زيادة التكاليف المتغيرة بنفس معدل زيادة حجم الإنتاج ، ولكنها فى جميع الأحوال تتغير مع تغير حجم الإنتاج .

وينبغى الإشارة أن مصطلح «حجم الإنتاج» لاينصرف بالضرورة إلى الإنتاج الصناعى ولكن إلى أى إنتاج لأى نشاط مثل الإنتاج الزراعى والمقاولات .. وممكن أيضاً الإنتاج الخدمى .

٢-٢-٣ التكاليف المتغيرة ترتبط بحجم النشاط أياً كان

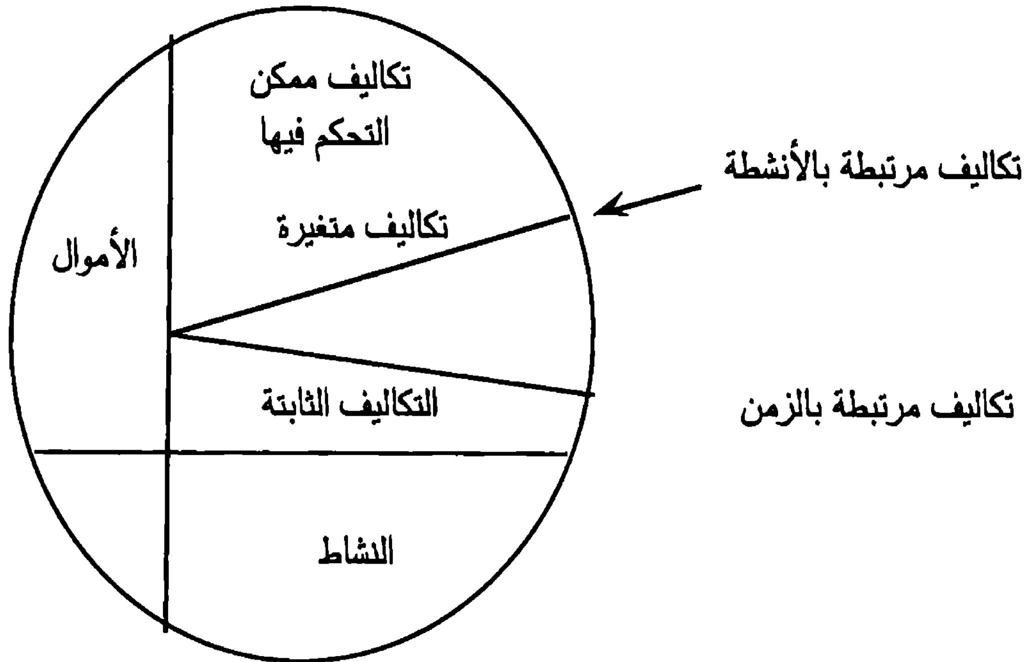
التكلفة المتغيرة تتغير مع حجم الإنتاج (الصناعى) فى منشأة صناعية (وأيضاً مع حجم نشاط البيع إن قامت هذه المنشأة أيضاً بعملية البيع) . وفى المنشأة التجارية أو الخدمية فإن التكلفة المتغيرة تتغير مع حجم النشاط الأساسى . فمثلاً كلما زاد حجم نشاط البيع - فى منشأة تجارية - كلما ترتب عليه زيادة أجور العاملين فى تلك الإدارة لزيادة ساعات عملهم أو زيادة مكافأتهم (عادة طالما زاد حجم البيع) .

وفى هذا فإن المعهد البريطانى CIMA بين - كما أشرنا - أن التكلفة تميل إلى أن تتبع مستوى النشاط وذلك فى المدى القصير .

ولقد أعطى «أينمان» شكلاً يبين العلاقة بين الأموال (أو التمويل) والتكاليف والأنشطة أطلق عليه بيئة محاسبة التكاليف the cost counting environment .

شكل رقم (١١)

بيئة محاسبة التكاليف



لم يضمن «أينمان» الشكل السابق مصطلح تكاليف متغيرة ولكننا وضعنا تلك التكاليف فى موقعها المفترض . فالتكاليف الممكن التحكم فيها Controllble costs

وفقا لإيمان هى التكاليف المرتبطة بالنشاط ctivities rel.ted costs وهى ، عادة، التكاليف المتغيرة وإن كان التحكم فيها لايعلق فقط على التحكم فى حجم الإنتاج أو النشاط وإنما يعلق أيضاً على الظروف المحيطة بالنشاط لأن الارتفاع العالمى للأسعار مثلاً لايجعل المنشأة متحكمة فى التكاليف المرتبطة بالنشاط ، وهو مايؤثر بالتالى على حجم الإنتاج بل فى بعض المنشآت – وهو الأخطر – يؤثر على جودته وبالطبع تكلفته ثم سعره .

ورغم أن كثيراً من المحاسبين يرون أن التكاليف المتغيرة هى التى يمكن التحكم فيها أكثر من التكاليف الثابتة فإن الأخيرة ممكن أحياناً تخفيض قيمتها كما فى إعادة الهيكلة مثلاً أو عندما يتم الاستغناء عن بعض الإداريين ... وأظهر الشكل التكاليف الثابتة مرتبطة بالزمن كخط مستقيم للدلالة على أنها ثابتة فلاترتفع أو تنخفض مع زيادة أو انخفاض النشاط وظهر النشاط فى أسفل الشكل وإن كان النشاط يحسن أن يظهر مع عنصرى التكلفة (متغيرة وثابتة) أى يظهر – فى الشكل – أعلى من هذا المستوى . والمال هو الذى ينشئ نوعى التكلفة أى هو مرادف لمصطلح تمويل fin.nce . ويجمع الشكل بين أهم العناصر : النشاط وتمويله ثم التكاليف وإن كان لم يظهر العوامل المؤثرة على النشاط وعلى التكاليف (١٦) وقد عرضنا لمسألة تأثير هذه العوامل على المنشآت (والسوق بصفة عامة) فى كتابى السابق (١٧) .

٢-٣ تكاليف محملة أو مؤجلة

٢-٣-١ مفاهيم عامة

تدفع المنشأة أو تتحمل التكلفة من أجل أداء عمل أو شراء أصل تستفيد منه (أو غيره) لفترة قصيرة أو لفترة طويلة وهذه التكلفة فى النهاية تحمل على مجمل ، أو على صافى ، ربح (أو خسارة) المنشأة . والمقصود بالتكلفة المحملة فى العرف المحاسبى عادة التكلفة التى تتحملها السنة (أو الفترة) المالية التى حدثت فيها . أما التكاليف المؤجل تحميلها فهى تشمل عادة جزء من التكلفة التى حدثت وحمل جانباً منها على السنة (أو الفترة) التى حدثت فيها ثم يحمل الباقى على السنوات (أو الفترات) التى استفادت من هذه التكاليف . وأحيانا لاتكون السنة أو الفترة الأولى مستفيدة من هذه التكلفة فتؤجل (التكلفة) بكاملها إلى فترات لاحقة . ويطلق بعض المحاسبين على التكلفة التى تحمل على ١٢ شهراً (أى سنة مالية) تكلفة إيرادية نسبة إلى أنها تقابل الإيرادات الرئيسية (أى إيرادات النشاط كما فى القرار ٢٠٤) أو لأنها

تجلب إيراداً ، فى محاولة لتفرقتها عن التكلفة المؤجل تحميلها رغم أن تلك الأخيرة (المؤجل تحميلها) تجلب هى الأخرى - بنسب معينة كما فى حالة آلات فى مصنع تنتج سلعا - إيرادات للمنشأة . ومن المفهوم فى تعريف التكلفة سواء أطلق عليها إيرادية أو غيره - بالفصل السابق - أن من أهم مايميزها أنها تحقق للمنشأة إيراداً . وإذا افترضنا أن منشأة صناعية ما اشترت آلة انتاجية قيمتها ١١٠ ألف جنيه تهلك على ١٠سنوات (والنفاية ١٠ آلاف جنيه) بواقع قسط ثابت وأن الشراء والاستخدام تم فى أول سنة مالية ما، فإننا نجد أن السنة الأولى ستحمل بتكلفة ١٠ آلاف جنيه «إهلاك» (كجزء محمل من التكلفة التى حدثت بشراء الآلة ١١٠ ألف جنيه) . وتكلفة الإهلاك هذه (نتيجة لاستخدام الآلة) ينبغى أن تحقق للمنشأة منافع اقتصادية تتمثل فى تدفقات نقدية للداخل أى إيرادات من بيع السلع (أو الخدمات) التى ساهمت الآلة فى تصنيعها ثم بيعها (والمفروض أن المنافع فى نهاية عمر الآلة تزيد على ١١٠ ألف جنيه) . إذاً من قيمة الآلة الممكن إهلاكها (١٠٠ ألف جنيه) ١٠ آلاف جنيه محملة على السنة الأولى و٩٠ ألف جنيه يؤجل تحميلها . والمعروف أن تكلفة الآلة (ماحمل وما أوجل تحميله منها) تكلفة رأسمالية على اعتبار أنها (كجزء من أصل ثابت) تعطى منافع اقتصادية لأكثر من ١٢ شهر (فصل ٣) . ويلاحظ أن التكلفة قد يتم تأجيلها بكاملها (١٠٠٪ من التكلفة الأصلية) إن حدثت فى نهاية الـ١٢شهر (أخر يوم عمل فى سنة مالية ٣٠يونيو ظهراً مثلاً) أى أن تم شراء واستخدام الآلة المشار إليها فى هذا التاريخ (٣٠/٦/ظهراً) .

إذاً يرتبط تحميل (أو عدم تحميل) تكلفة ما على الإنتاج أو على الفترة بالمنفعة التى تتحقق من تلك التكلفة . ونبين ذلك بمثال أخر عن انتهاء التكلفة فى خامة السكر واستمرارها فى الآلة فى منشأة لتصنيع الحلويات . فإذا كان لدينا ١ كيلو سكر تستخدمه المنشأة فى تصنيع ٢كيلو «شيكولاته» فإنه بإنتهاء تصنيع «الشيكولاته» تنتهى منفعة المنشأة من السكر باستخدامه ويتم ذلك عادة فى زمن قصير من اليوم (ساعة أو أقل مثلاً) . إذاً تتحمل تكاليف هذا الإنتاج (الذى تم فى ساعة أو أقل) بتكلفة ١ كيلو سكر. فى حين أن الآلة التى تخلط الخامات («كاكاو» أو «شيكولاته بدرة» وسكر ...) لكى تنتج «الشيكولاته» بالشكل الذى تباع به فإن المنشأة تتحمل - تكلفة شرائها - ليس فى فترة واحدة وإنما توزع تكلفتها على السنوات التى انتفعت بخدمات هذه الآلة (أى الإهلاك الذى أشرنا إليه فى فصل ٣) . بمعنى أن إهلاك الآلة سيدخل وكما هو معلوم فى تصنيع آلاف من الكيلو جرامات شيكولاته المنتجة لأن فترة الاستفادة من الآلة ممتدة طوال عمرها المفيد للمنشأة .

وعلى ذلك فإن كل تكلفة تحدث أثناء سنة (أو فترة) مالية فى منشأة ما يجب أن تتحمل بها كل سنة أو فترة استفادت بها – طالما أن تلك التكلفة أدت إلى تحقيق منافع اقتصادية للمنشأة . على أن يؤجل تحميل التكلفة التى لن تعط إيرادات الآ لفترة أو فترات تالية وتفيد المنشأة .

ويمكن أن نعرض الجدول التالى بأمثلة توضح بعض صفات وعلاقات هذين النوعين من التكلفة :

جدول رقم (١٣)

تكلفة محملة أومؤجلة

وظائف وتحميل	تكلفة إنتاج تحمل فى نفس السنة التى حدثت فيها (منفعة قصيرة)	تكلفة مؤجل تحميلها علي السنة(*) (منفعتها لاحقة وطويلة)
* تكلفة بيع الأصل (بيع سلع)	×	—
* تكلفة استخدام الأصل (استخدام أصل ثابت)	√	—
* تحقق منفعة	√	√
* طول فترة المنفعة	أقل من سنة	أكثر من سنة
* تحميل على تكلفة الإنتاج أو الفترة المالية	حسب الاستفادة وممكن ١٠٠٪	تحمل حسب الاستفادة (لكل فترة لاحقة)

إيضاحات :

أ– نوعا التكلفة من ناحية التحميل وعدم التحميل أى سواء حملت فى ذات السنة أو حمل جزء منها وتأجل تحميل جزء أخر يجب أن يحققا منافع اقتصادية للمنشأة (وهى جزئية نوقشت فى فصل٣) .

ب– تتفق معايير المحاسبة على أن تكلفة بيع الأصل (السلعة) فى منشأة صناعية – ويمكن تجارية تبيع بضائع جاهزة – تبيع ماتنتجه لاتدخل ضمن تكلفة إنتاجه (ولنا عودة هذه النقطة) .

(*) علامة (–) تعنى لاتوجد . وعلامة √ تعني اتفاق مع طبيعة أو وظيفة التكلفة // وعلامة × تعني عدم اتفاق وفقاً للمعايير .

جـ- ويتم استخدام أصل ثابت ما فينفع المنشأة لأكثر من سنة مالية فتتحمل كل سنة مالية بنصيبها .

د- ليس معنى أن المنفعة من الأصل ، أو من التكلفة ، قصيرة أنها قليلة بل أن معنى «القصر» يرتبط بمدة المنفعة وليس بمقدارها (أو نسبة ما استفادت به المنشأة) لأن الاستفادة من المنفعة يجب أن تكون كاملة (إما مرة واحدة فى فترة قصيرة أو على فترات أى فترة طويلة) . وبالنسبة «للسكر» - فى صناعة الشيكولاته - المنفعة منه قصيرة (قد تكون أقل من ساعة) ولكنها منفعة كاملة ١٠٠٪ .

٢-٣-٢ معايير المحاسبة

أخذت معايير المحاسبة بما فى ذلك المعايير المصرية (والنظام المحاسبى الموحد) وأخيراً القرار ٢٠٤ بهذه المفاهيم . فمثلاً تتطلب المعايير تصنيف أصول المنشأة إلى أصول متداولة (منفعتها للمنشأة قصير نسبياً - أقل من سنة «١٢ شهراً») وإلى أصول ثابتة (منفعتها للمنشأة طويلة نسبياً أى أكثر من سنة «١٢شهراً») . وقد اعتبر القرار ٢٠٤ الأصول الثابتة ضمن الأصول طويلة الأجل .

٢-٤ تصنيف التكلفة حسب طبيعتها أو وظيفتها

٢-٤-١ مفاهيم عامة

يمكن أن يتم تصنيف التكلفة حسب طبيعتها إلى مواد خام/أجور أو عمل/ومصروفات . فالأجر مثلاً له طبيعة خاصة إذ أنه يتحدد ثم يبوب فى الدفاتر المحاسبية على أساس وجود علاقة تعاقدية بين صاحب عمل وموظف (أو عامل) لديه، أساسها هو تبيعة الثانى للأول بحيث ينفذ متطلبات العمل (أو الوظيفة التى يشغلها) من أداء ينبغى أن يتم على أصول الصنعة أو معايير هذه الأعمال. فإذا أدى العامل (أو الموظف) تلك الأعمال وفقاً لمتطلباتها حصل على أجره . **وهذه التكلفة تختلف عن تكلفة أخرى تخضع أيضاً لعلاقة تعاقدية ولكن تفتقد التبعية . ففى الأعمال الصحية - التى يقوم بها مقاول لأمر مالك أو مدير منشأة هناك إتفاق مثلاً على «إصلاح أو تركيب دورات المياه» فى تلك المنشأة فالمقاول يعمل هنا وفق أصول الصناعة ولكن وفقاً لساعات وإجراءات العمل التى يحددها هو (المقاول) لعمالة وبما لايخالف التعاقد. والمقاول يستخدم رأسماله ومجهوده وعماله لنهو الأعمال المطلوبة**

فى ضوء معايير التنفيذ المتعارف عليها وفى المدة المتفق عليها مع عميله (مالك أو مدير المنشأة) . إذاً بالنسبة للمنشأة فإنمايتقاضاه المقاول منها ليس بطبيعته أجراً ولكنه مصروفات صيانة . وأهم مايفرق بينهما هو وجود أو عدم وجود رابطة تتبع وخضوع لمالك أو مدير المنشأة (فى هذين المثالين) . والعامل أو الموظف فى الحالة الأولى إن كان يعمل فى مصنع بمنشأة صناعية فإن أجره هو أ - بطبيعته يعتبر أجر ب - وهو أجرصناعى أو أجر إنتاج يحمل على تكلفة الإنتاج والتكلفة هنا محددة وظيفتها التى تتم فى الإنتاج الصناعى .

٢-٤-٢ معايير المحاسبة

أخذت معايير المحاسبة بهذه المفاهيم ومن ذلك مثلاً أن المعيار IAS ١ رقم١ عرض القوائم المالية عرض نموذجين لقائمتى دخل الأولى معدة على أساس تصنيف المصروف حسب وظيفته والثانية معدة على أساس تصنيف المصروف حسب طبيعته[١٨] .

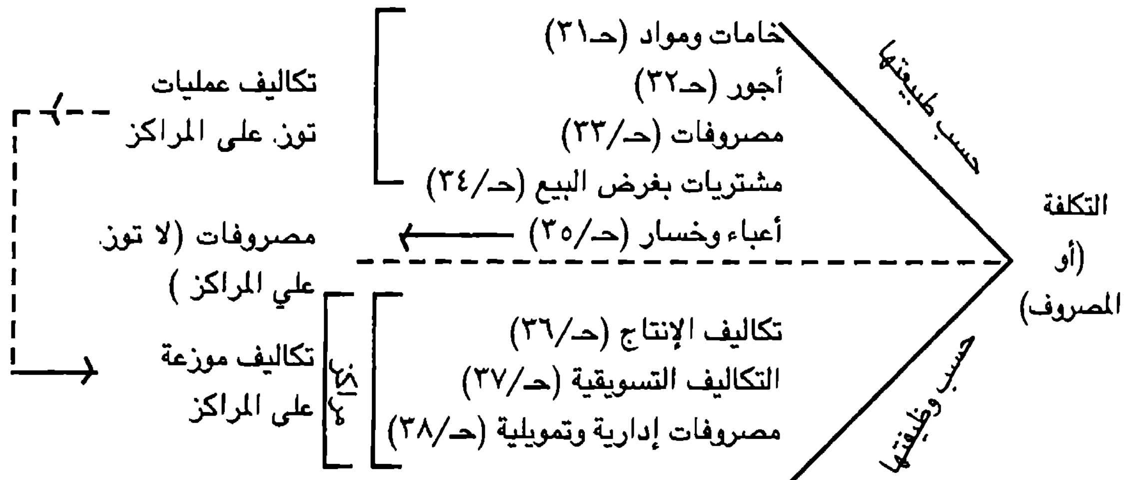
٢-٤-٣ القرار ٢٠٤

صنّف القرار ٢٠٤ التكلفة والمصروف حسب طبيعتهما وحسب وظيفتهما وفقاً لما جاء بالشكل التالى (وفصل ٢) :

شكل رقم (١٢)

تكلفة حسب طبيعتها ووظيفتها

(قرار ٢٠٤)



والمعروف أن عمليات المنشأة الصناعية - ومافى مثلها بالاشارة لكونها تقوم بتصنيع ما كمنشأت الإنتاج الزراعى والمقاولات وغيرهما - تشتمل على إنتاج صناعى وأنشطة بيعية وإدارية .. ويتم عادة حصر تكاليف كل نشاط من هذه الأنشطة - غير المتشابهة - فى مركز منفصل - يضم نشاطاً متشابهاً - تحمل عليه التكاليف المرتبطة بهذا النشاط وبالتالى فإن تكاليف كل مركز هى تكاليف النشاط المرتبط بهذا المركز .

٣- مراكز التكلفة

وعلى هذا فإن مركز التكلفة مصطلح محاسبى متعارف عليه وهو عادة يتضمن تكاليف النشاط فى هذا المركز (أى التكاليف مصنفة حسب وظائفها وأيضاً حسب طبيعتها) .

٣-١ تعريفات ومفاهيم

٣-١-١ المعهد البريطانى CIMA

يعرف هذا المعهد مركز التكلفة على أنه :

«موقع (و) وظيفة أو مجموعة معدات قد تتحدد تكلفتها بشكل مؤكد ويتم ربطها بوحدات التكلفة من أجل الرقابة ..

a location, function or items of equipment in respect of which costs may be ascertained and related to cost units for control purposes. (١٩)

أى أن مركز التكلفة وفقاً للمعهد البريطانى CIMA :

أ- يخصص له موقع معين .

ب- يؤدى وظيفة معينة .

جـ- يتضمن مجموعة من المعدات .

وبالطبع يضاف إلى هذه العناصر العمالة لأن الوظائف والمعدات يعمل عليها عمال و / أو لها مراقبون . وبكلمات أخرى فإنه يمكن إعتبار مركز التكلفة كقسم ما فى منشأة صناعية (وممكن غير صناعية : تجارية .. أو خدمية) يؤدى عملاً متشابهاً عادة لتحقيق هدف معين . ويعطى «إينمان» مثلاً لمركز التكلفة فى منشأة لتصنيع المعدات الإلكترونية فإن طلب عميل ما من المنشأة تصنيع معدات الكترونية فإن أمر

التشغيل وفقاً لنظام معين للتكاليف سيحمل بالمواد والمكونات المشتراه ، والعمل الذى تم بواسطة عمال المصنع والتجميع، والتكاليف الإضافية . ويبين «إينمان» أن أمر التشغيل سيتحمل بكل عناصر التكلفة – شاملة التكاليف الإضافية . وممكن أن يفهم من ذلك أنه بالنسبة للعمل (الأجور) مثلاً فإن أمر التشغيل يمر على قسم كقسم التجميع حيث أن كل مايقوم به هذا القسم هو تجميع فقط لأجزاء «المعدة» المطلوبة . فالعمل هنا واحد أو متشابه ليتحقق هدفاً واحداً لهذا القسم وهو التجميع . ثم يتحمل أمر التشغيل بتكلفة عملية تجميع أجزاء تلك «المعدة» وقد تحسب تلك التكلفة على أساس عدد الساعات التى عمل عليها عمال قسم التجميع أو يحسب تكلفة كل جزئية تمت على الأمر تكلفة خامات (إن وجدت) + تكلفة أجور عمال + تكلفة تدقيق وإعادة فحص .. إلخ وممكن حسب وجهة نظر المحاسب المختص اعتبار كل قسم يؤدى عملا متشابها (وأحيانا جزء منه) مركز تكلفة.

ويعرف «ألان بيزى Aln Pizzey» مركز التكلفة The cost centre (كما تكتب أيضاً center) كما يلى :

«تشكل العملية الواحدة أو خط الإنتاج الواحد مركز تكلفة ... وذلك للتمييز بين الأنشطة ... ووجود قسمين فى كل قسم ١٠ ماكينات متشابهة تماماً لايجب أن يشكلا معاً مركز تكلفة واحد طالما أنه يشرف على كل قسم مشرف منفصل Each individual process or production line...forms a cost centre...to distinguish the activities ... two sections each consisting of ten identical machines should not form one cost centre if they are supervised by separate foremen...".(٢٠)

ويتناول الكاتب مركز التكلفة فى منشأة صناعية – كمثال يتم تطبيقه على كل منشأة حسب نشاطها وهو يضع بعض مقومات مركز التكلفة ببساطة فى منشأة واحدة كما يلى :

أ- مركز التكلفة يضم أنشطة متشابهة .

ب- ومن ثم يتميز كل مركز على غيره بنشاط أو أنشطة معينة .

جـ- تشابه الآلات وبالتالى تشابه الأعمال ليس كافياً لكى يتشكل مركز التكلفة بل لابد أيضاً أن يكون هناك مشرفاً واحداً على أداء النشاط بالمركز حتى تتحدد المسئولية .

د- أى أن فى مركز النشاط المسئولية محددة فى شخص المشرف المسئول . ولكن

فى رأينا ممكن أن يشرف مشرف على قسمين أو مركزى تكلفة أما فى حالة التشابه بين قسمين وهناك مسئول لكل منهما إذاً يمكن كل منهما بشكل مستقل أن يكون مسئولا عن مركز.

أما «سالمونسون وهيرمانسون وادواردز» فقد ركزوا على الجانب النظرى – وليس العملى أو التطبيقى – لمركز التكلفة :

«مركز التكلفة هو وحدة نشاط محاسبية لتجميع التكاليف التى لها هدف مشترك . أى أنه يتضمن بنود التكلفة التى أثبتت على أنها حدثت فى مركز تكلفة ما تسعى جميعها لتحقيق نفس الهدف أو الغرض . ومن ثم فالتكاليف التى تحدث فى إدارة التجميع فى مصنع أثاث تبغى تجميع الأثاث ..

A cost center is an accounting unit of activity for accumulating costs having a common objective. That is, the items of cost recorded as having been incurred by a given cost center all seek to accomplish the same objective or purpose. Thus, the costs incurred in the assemply department of a furniture manufacturer seek to bring about the assembly of furniture...". (٢١)

ويركز الكتاب الثلاثة على أن مركز التكلفة يتضمن بنوداً للتكلفة تحقق هدفاً واحداً للمركز وهو إنتاج محدد أو أداء يؤدى لإنتاج معين .

ومن ثم فإن هناك إتفاقاً بين هذين الرأيين على أن مركز التكلفة ينبغى أن يتضمن مجموعة من التكاليف هدفها واحد : عملية تخريم أحذية – فى منشأة لتصنيع الأحذية – وعملية تلوين أحذية .. كل منهما يشكل مركزاً للتكلفة .

٣-١-٢ قرار ٢٠٤ والنظام

٣-١-٢-١ القرار

تطلب القرار ٢٠٤ – وكما جاء فى فصل ٢ – أن تمسك المنشأة مراكز للإنتاج والخدمات الإنتاجية والتسويقية والإدارية والتمويلية على أن يفتح حساباً برقم٣٦ يتضمن تكاليف الإنتاج مع تكاليف مراكز الانتاج والخدمات الانتاجية .

ولم تعرف المعايير المصرية بمجموعتيها مراكز التكلفة وقد يرجع ذلك ، فى جانب كبير منه ، إلى أن هذه المعايير ترتبط بدرجة كبيرة بالمحاسبة المالية وبدرجة أقل بمحاسبة التكاليف . وفى هذا فإن معايير IAS ولنفس السبب لم تورد هى الأخرى تعريفاً لمركز التكلفة .

٣-١-٢-٢ تعريف للنظام

ولأن النظام المحاسبى الموحد تناول بعض مفاهيم عن التكاليف فقد وضع تعريفاً لمركز التكلفة بأنه :

«هو دائرة أداء نشاط معين متجانس أو خدمات من نوع معين متجانسة ويحتوى مركز التكلفة على مجموعة من عوامل إنتاج متماثلة وينتج عن مركز التكلفة منتج متميز أو خدمة متميزة قابلة للقياس ، ويتعين أن تكون مراكز التكلفة ممثلة لوحدة مسئولية تبعاً للتنظيم الإدارى فى الوحدة الاقتصادية ، ومن الضرورى عند تطبيق نظم التكاليف أن يتم تقسيم الوحدة الاقتصادية لمراكز تكلفة بحيث يمثل كل مركز نشاطاً متميزاً عن غيره وفقاً لطبيعة العمل مع بيان حدوده الفنية والإدارية(٢٢).

ويتضمن هذا التعريف أهم مايميز مركز التكلفة :

أ- نشاط متجانس . ويفهم من التجانس التشابه والتنسيق أيضاً بحيث تعمل عوامل الإنتاج بالمركز بشكل منسق ومرتبط فى تعاون وهو ما يتفق مع تعريفات سبقت.

ب- ينتج عن المراكز منتج متميز قابل للقياس (أو خدمة) . ويبدو وأن لفظ متميز يقصد به التمييز وليس الميزه والجودة ، لأنه ، وكأمر طبيعى ، فإن كل ماتقوم به المنشأة يجب أن تكون له منافع (ميزات) . فالمركز إذاً له خاصية تميزه عن غيره من المراكز من حيث نوعية الأداء ونوعية المنتج .

جـ- قد لايعنى النظام من لفظ منتج أنه منتج تام وإنما قد يكون ذلك جزئية من هذا المنتج التام . وأهم مايميز ذلك أن تكون هذه الجزئية صالحة للغرض الذى تنتج من أجله .

د- ولكل نشاط بالمنشأة مركز تكلفة . فهناك مركز تكلفة إنتاج . وفى هذا فإن القرار ٢٠٤ بين أن تكاليف الإنتاج تشمل تكاليف مركزى الإنتاج والخدمات الإنتاجية (وهو مابينه النظام أيضاً) . وهناك مركز تكلفة للتسويق وللبيع وغير ذلك .

هـ- ينبغى تحديد المسئولية والحدود الفنية للمركز وحدوده الإدارية (أى الارتباط بالخريطة التنظيمية للمنشأة) . ويتفق رأى «بيزى» ، فيما تقدم ، كثيرا مع النظام.

المفهوم أن مركز تكلفة نشاط ما ممكن أن ينقسم إلى مراكز أصغر . ففى داخل

مركز الإنتاج هناك مراكز للعمليات الإنتاجية المختلفة . فمثلاً فى منشأة لإنتاج وبيع سيارات الركوب ممكن أن يوجد داخل مركز الإنتاج مركز الدهانات «الدوكو» ومركز لتجربة السيارات . ومراكز صغيرة على خط الإنتاج علاوة على أن خط الإنتاج ذاته يعد عادة – وكما جاء فيما تقدم – مركز تكلفة.

وينبغى، وكما تطلب النظام ، ربط المراكز بالتنظيم الإدارى للمنشأة وأن تحدد المسئولية عن كل مركز باعتبار أن ذلك هدفاً أساسياً لتحديد مدى كفاءة أداء وأعمال المركز والعاملين به والمسئول عنه .

ويجدر زيادة التأكيد عن ماجاء عن ناتج مركز التكلفة ذلك أنه ليس من الضرورى أن يكون هذا الناتج إنتاجاً تاماً يباع باعتباره انتاجا مستهدفا للمنشأة – بل إن المراكز الفرعية عادة تنتج إنتاجاً لايباع ولكن يجرى إتمام هذا الناتج فى مراحل ومراكز أخرى . ففى منشأة لإنتاج وبيع الأحذية يوجد ، عادة ، قسم لإنتاج «نعل» الحذاء وأخر لإنتاج «وجهه» وثالث للتلوين.. إلخ . فممكن أن يشكل القسم الأول مركز تكلفة وكل ماينتجه هو «نعال» – ومن الممكن بيعها وحدها – لكن ذلك ليس هدفاً للمنشأة أو لهذا المركز ذلك أن إنتاج «النعال» يتم باعتبارها جزء من الحذاء الذى هو السلعة التى تستهدف منها وتصنعها المنشأة لتبيعها .

وعوامل الإنتاج فى مركز التكلفة تهدف إنتاج معين ، كما فى مركز «النعال» المشار إليه ومن ثم فإن هدف المركز وكما أشرنا واحد .

٣-١-٣ للمركز هدف واحد

من أهم مايميز مركز التكلفة أن الأعمال التى تتم فيه هدفها واحد ينبثق (هذا الهدف) من الهدف الرئيسى للمنشأة . ولأن هدف المركز إنتاج واحد معين (هو فى معظم الأنشطة وكما أشرنا جزء من السلعة أو الخدمة المنتجة) ، فإن كثير من المحاسبين يرون – لذلك – أى أن أنشطة المركز متشابهة . فمركز الخراطة فى منشأة لتصنيع محركات ا لسيارات – جيع أعماله هى أعمال خراطة تستخدم فيها – بشكل أو بآخر – آلات «خراطة» .

ولكن هل يمكن ألا تكون الأعمال فى مركز التكلفة – متجانسة أو متشابهة وتكون مختلفة (رغم أن الهدف النهائى للمراكز واحد وهو أن الانتاج فى هذه المراكز يتم لتحقيق هدف المنشأة وهو إنتاج منتج أو إنتاج معين) ؟

يعتمد الرد على هذا التساؤل دراسة المسألة ، مع تحييد أو استبعاد مسألة الإتفاق على أن أعمال المركز عادة متشابهة . فالملاحظ أن محاسب المنشأة يقسم أوجه نشاطها إلى مراكز رئيسية ومراكز فرعية وأصغر . وفى هذا فقد يشمل المركز الرئيسى أو المركز الأكبر عدداً من المراكز الأصغر (أو حتى مركزين) وقد لاتكون أعمال كل مركز (أصغر) متشابهة مع أعمال المركز الأصغر الأخر . ففى منشأة لتصنيع سيارات الركوب وبيعها نجد أن من أنشطة المنشأة : أ- التصنيع باستخدام خط إنتاج صناعى . ب- إدارة للرقابة الصناعية،جـ- إدارة لصيانة الآلات والمعدات على أنواعها . د- أقسام للبيع ، هـ- أقسام للمخازن . و- قسم لأعمال الكمبيوتر .. إلى إلخ . وقد يشمل خط الإنتاج الصناعى مثلاً : قسم الشاسيه/وقسم المحرك ولوازمه / وقسم للكهرباء ولوازمها / وقسم «للدكو» أو «البوية» (عادة/فرن ميتاليك ..)/وقسم هيكل السيارة .. إلخ . وعندما يرغب محاسب المنشأة فى تحديد مراكز للتكلفة أو مراكز النشاط فإنه قد يجعل من أ ، ب .. إلخ مراكز رئيسية ثم يتم تقسيم أ- مثلاً إلى مركز للشاسيه ومركز للمحرك .. وقد يرى المحاسب ضم مركزين عملهما مرتبط تماماً ببعضهما ومن الصعب فصلهما عن بعضهما لتحقيق هدف محدد ، مثل قسم محرك السيارة وقسم كهرباء السيارة . ذلك أن ضبط «التشغيل الميكانيكى والكهربائى» للسيارة لايمكن أن يتم على أصول «الصنعة» والدقة المطلوبة إلا إذا تم التركيب والضبط والتشغيل للسيارة تحت الإتمام بهذين القسمين معاً فأعمال إحدهما لايمكن عادة أن تغنى عن أعمال الأخر إذا ما أريد «تشغيلا منضبطاً كهدف أساسى لهذين القسمين معاً أى أن القسمين معاً يقومان معاً بتحقيق هدف واحد هو «التشغيل المنضبط» للسيارة رغم أن فنية العمل فى كل قسم وكذا آلاته وأدواته ومعداته تكون عادة مختلفة . إذاً رغبة فى تحقيق هذا الهدف (الفرعى) وهو «التشغيل المنضبط» للسيارة تحت الإتمام (الذى فى هذا المثال لايتم إلا من خلال قسمى المحرك والكهرباء وقد تضاف إلى جهودهما قسمى المراقبة والتجربة ..) فإنه قد يمكن «أن يتم ضم قسمى محرك وكهرباء السيارة فى مركز واحد يكون مسئولاً عنه مهندس واحد .

وقد أخذ النظام المحاسبى الموحد ثم القرار ٢٠٤ بمفهوم يقترب جداً من هذا المفهوم حيث اعتبرا أن تكاليف الإنتاج تشمل التكاليف فى مراكز الإنتاج والتكاليف فى مراكز الخدمات الإنتاجية رغم أن الاختلاف كبير بين نوعية الأعمال فى كل من هذه المراكز (الإنتاجية والخدمات الإنتاجية) . وعلى هذا فإن تحديد تكلفة الإنتاج

لايتم بحصر تكاليف مراكز النشاط الإنتاجى وحدها بل يضاف إليها تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية . بما قد يعنى أن مراكز الإنتاج هى مركز واحد أضيف إليه تكاليف مراكز الخدمات الإنتاجية .(كمركز واحد آخر) .

وبصفة عامة فإن أهم مايميز المركز التكلفة هدفه ومُنتجه أكثر من مقوماته إذ أن مركز النشاط قد يشمل فقط عمالة وأصول (كالخامات فقط) كما فى صناعة «الخبز» .

٣-١-٤ ملخص

يتفق المحاسبون على أن مركز التكلفة له وظيفة (أو وظائف) متشابهة تؤدى بواسطة أصول معينة وعمالة معينة فى وجود مسئولية معينة من أجل تحقيق هدف واحد معين لهذا المركز . أى أن نشاط المركز متشابه أو متماثل ويتضمن أصول قد تكون متماثلة من أجل إنتاج معين (هو كثيراً جزء من سلعة أو خدمة) . وقد يكون هدف قسمين (أو أكثر) هدف واحد ولكن أعمالها قد لاتكون متشابهة تماماً ومع هذا فإنه لتحقيق هذا الهدف بفاعلية قد يمكن – وفقاً لرأين– ضم القسمين معاً فى مركز واحد تحت رئاسة مسئول واحد . وعلى العكس قد يرى البعض أنه عندما يكون هناك مسئولين عن قسمين – تتشابه أعمالهما – فإنه لاينبغى حينئذ ضم القسمين فى مركز واحد . طالما أن لكل منهما مسئول.

وقد لايتضمن مركز التكلفة جميع هذه المقومات فقد يضم مثلاً عمالة دون آلات أو معدات كبيرة كما فى صناعة الخبز يدويا حيث يوجد مجرد «فرن» وبعض العمالة وحيث يكون التركيز على الخامات.

٣-٢ التكاليف فى مراكز الأنشطة (قرار ٢٠٤)

٣-٢-١ تحديد عناصر التكلفة فى الأنشطة المختلفة

لأن القرار ٢٠٤ أخذ بمفهومى النفقة : طبيعتها ووظيفتها ، فإنه – وكما جاء فى فصل ٢ – حدد حسابات تبين طبيعة التكلفة والمصروف (الحسابات من ٣١–٣٥) ثم بين وظيفة هذه التكلفة والمصروف حيث أوجد حسابات تكاليف مراكز النشاط (فى الحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) . ويوضح الجدول/ (التالى) ذلك :

جدول (١٤)

حسابات حسب طبيعتها ووظيفتها (فى مراكز النشاط) - قرار ٢٠٤

الحسابات حسب طبيعة التكلفة(*)		الحسابات حسب وظيفتها			
(حسابات مساعدة وفرعية وجزئية)		مراكز الإنتاج	مراكز الخدمات الإنتاجية	مراكز الأنشطة التسويقية	مراكز الأنشطة الإدارية والتمويلية
٣١	خامات ووقود وقطع غيار	٣٦١		(**) مواد	مواد
٣١١	خامات ومدخلات انتاج	٣٦١١		▭	▭
٣١٢	وقود وزيوت	٣٦١٢		√	√
٣١٣	قطع غيار ومهمات	٣٦١٣		√	√
٣١٤	مواد تعبئة وتغليف	٣٦١٤		√	▭
٣١٥	كهرباء ومياه	٣٦١٥		√	√
٣١٦	أدوات كتابية	٣٦١٦		√	√
٣٢	أجور	٣٦٢		√	√
٣٢١	أجور نقدية	٣٦٢١		√	√
٣٢٢	مزايا عينية	٣٦٢٢		√	√
٣٢٣	تأمينات إجتماعية	٣٦٢٣		√	√
٣٣	مصروفات	٣٦٣		√	√
٣٣١	خدمات مشتراه	٣٦٣١		√	√
٣٣١١	مصروفات صيانة	٣٦٣١١		√	√
٣٣١٢	مصروفات تشغيل لدى الغير	٣٦٣١٢		▭	▭
٣٣١٣	مصروفات أبحاث وتجارب	٣٦٣١٣		√	▭
٣٣١٤	مصروفات نشر وطبع	٣٦٣١٤		√	√
٣٣١٥	مصروفات نقل وانتقالات واتصالات	٣٦٣١٥		√	√
٣٣١٦	إيجار أصول ثابتة (بخلاف العقارية)	٣٦٣١٦		√	√
٣٣١٧	خدمات الجهات الحكومية والمؤسسات	▭		▭	√
٣٣١٨	مصروفات خدمية أخرى	٣٦٣١٨		√	√
٣٣٢	إهلاك واستهلاك	√		√	√
٣٣٣	فوائد	√		▭	√
٣٣٤	إيجار عقارات (أراضى ومبانى)	√		√	√
٣٣٥	ضرائب عقارية	√		√	√
٣٣٦	ضرائب غير مباشرة	√		√	√
٣٣٧	....				
	هدايا	▭		هدايا وعينات	▭
	تالف	▭		تالف إنتاج/بضائع ح/٣٧٣٨	▭
					(***)
٣٤	مشتريات بضائع بغرض البيع	ح/٣٦		ح/٣٧	ح/٣٨

(*) علامة (√) تعنى أن هذا الحساب عنصراً من عناصر التكلفة بالحساب ٣٦ أو ٣٧ أو ٣٨ وعلامة ▭ تدل على أن رصيد هذا الحساب ليس من عناصر التكلفة فى مراكز نشاط الإنتاج أو التسويق أوالإدارية ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ .

(**) هذا هو المصطلح بالقرار ٢٠٤ .

(***) لم يشر القرار ٢٠٤ إلى مركز للعمليات الرأسمالية .

ملاحظات على الجدول :

يظهر الجدول السابق أن عناصر التكاليف والمصروفات (بالقرار ٢٠٤) حسب طبيعتها صنفت حسب وظيفتها على مراكز النشاط (أى مراكز التكلفة) ويمكن ملاحظة مايلى:

أ- يتم حصر تكاليف الإنتاج بالحساب ٣٦ من واقع إجمالى تكاليف مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية وتحصر التكاليف التسويقية بالحساب ٣٧ من تكاليف المراكز التسويقية كما تتحدد التكاليف الإدارية والتمويلية بالحساب ٣٨ من واقع تكاليف المراكز الإدارية والتمويلية .

ب- يتم تحميل الخامات وكأمر طبيعى على مراكز الإنتاج (والخدمات الإنتاجية) فقط أما المواد - وليست الخامات - فهى تحمل على وتعتبر تكاليف أو مصروفات لمراكز الخدمات التسويقية والإدارية والتمويلية حسب استفادة كل من نوعى المراكز منها .

جـ- يعتبر القرار ٢٠٤ أن الإنفاق على الصيانة (٣١١) ٣ إذا حدث فى مراكز الإنتاج ومراكز الخدمات الإنتاجية وأيضاً فى مراكز الأنشطة التسويقية ، تكاليف (وهى تكاليف صيانة بالحسابين رقمى ٣٦٣١١ ، ٣٧٣١١ بالمركزين على التوالى) فى حين أن ذلك الإنفاق فى المراكز الإدارية والتمويلية مصروفات (مصروفات صيانة بالحساب ٣٨٣١١) - ونفس الشئ للنفقة الخدمية الأخرى (٣١٨)٣ وأيضاً للدعاية والنشر والبيع والنقل بالحسابين (٣١٤)٣ ، (٣١٥)٣ على التوالى - وهو يؤكد أن القرار يستخدم مصطلح تكاليف عندما تحدث النفقة كتكلفة إنتاج (أو بيع) ومصطلح مصروفات عندما تكون النفقة عامة (بالمنشأة) .

د- تُرك الرقم ٣٦٣١٧ بمراكز الإنتاج (والخدمات الإنتاجية) دون تحديد حساب له ونفس الشئ فى المراكز التسويقية . فى حين أن هذا الرقم استخدم فى نشاط المراكز الإدارية والتمويلية واعتبر حساب خدمات الجهات الحكومية (حـ/٣٨٣١٧) . على اعتبار أن الأخيرة هى فقط التى تحمل تكلفة تلك الخدمات.

٣-٢-٢ الحساب ٣٥ عام (لايوز)

يتضمن الحساب ٣٥ «أعباء وخسائر» عدداً من الحسابات بعضها كان يمكن اعتباره ضمن التكاليف الإدارية والتمويلية مثل مخصصات بخلاف الإهلاك

(حـ/٣٥١) وخسائر بيع أوراق مالية (حـ/٣٥٣) وبعضها كان يمكن تحميله على المراكز التى حدث فيها مثل خسائر فروق العملة (حـ/٣٥٥) والخسائر الرأسمالية (حـ/٣٥٧) إلا أن القرار ٢٠٤ لم يفعل ذلك واعتبر أن جميع الحسابات المتفرعة عن حـ/٣٥ هى أعباء وخسائر عامة تحمل مباشرة على صافى الربح أو الخسارة ولاتتحمل المراكز بأية نصيب منها حتى ولو حدثت فيها هذه العمليات (أو الخسائر) .

٤- نبذة موجزة عن بعض أنظمة التكاليف

طالما أننا نتناول بعض مفاهيم عن التكاليف فإنه من الأوفق أن نعرض نبذة مختصرة جداً عن بعض أنظمة التكاليفة الأكثر إتباعاً فى المنشأت ، وعلى الأخص المنشأت الأجنبية .

٤-١ نظام تكلفة الأوامر

يمكن أن يستخدم نظام تكلفة الأوامر job order cost system فى المنشأت الصناعية التى تعمل بنظام الرقابة على أوامر الإنتاج بحيث تعد قائمة التكلفة من واقع أمر التشغيل (أو أمر الإنتاج) عند تمامه ويمكن تحديد تكلفة وحدة المنتج بسهولة

$$\left(\frac{\text{تكلفة الأمر}}{\text{عدد الوحدات المنتجة من السلعة}}\right)$$

٤-٢ نظام تكلفة التجميع

ويمكن استخدام نظام تكلفة التجميع Assembly cost system فى المنشأت الصناعية التى يتم إنتاج السلع الصناعية فيها بتجميع أجزائها كما فى صناعة السيارات حيث يتم تجميع هيكل وشاسيه السيارة ومحركها وباقى أجزائها على خط التجميع (أو خطا الإنتاج) ويعتمد هذا النظام على وجود قوائم تكلفة للأجزاء وقوائم تكلفة تجميعية Prts cost sheets nd Assembly cost Sheets . وتحدد القوائم الأولى تكلفة الأجزاء وتحدد الأخيرة تكلفة السلع التامة (السيارات) حيث تظهر (الأخيرة) تكلفة الأجزاء وتكلفة العمالة والمصروفات اللازمة للتجميع .

٤-٣ نظام تكلفة العملية المرحلة (الفترة)

ويمكن استخدام نظام تكلفة العملية (العمليات) Process Cost system عندما

لايكون ممكناً أو غير مرغوب فيه التعرف على تكلفة كل أمر تشغيل عند الإنتهاء منه. وبموجب هذا النظام يتم حصر تكاليف الإنتاج ووحدات الإنتاج لكل فترة Peri-od by Period . وفى نهاية كل فترة (عادة شهر) يتم تحديد تكلفة الوحدة من المنتجات على أساس المتوسط Aver.ge unit cost . والمثال على ذلك فى صناعية الحديد والصلب فبمجرد تشغيل الفرن bl.st furn.ce ، ويتم صب الحديد الخام والفحم والمواد الأخرى على فترات ويصبح الحديد المنصهر فى قاع الفرن وفى هذه الحالة فإنه من المستحيل – وكما يقول جسلباى أن تحدد كميات المواد الداخلة + Input بعد أن انصهرت . ولذلك فإنه يتم فتح حساب أما للحديد المنتج (الحديد المطاوع Pin iron) أو يفتح حساب للقسم الفرن (فرن الصهر bl.st furn.ce) ويتم تحميله (أيا من الحسابين حسب الأحوال) بكافة تكاليف الحديد الخام والفحم والحجر وغيره والمصروفات الأخرى خلال الفترة (الشهر) .

٤-٤ نظام تكاليف العملية

ونظام تكلفة العملية Oper.tion Costing هذا هو نوع من النظام السابق ذكره (التكلفة لفترة) ويتم التركيز فى هذا النظام على عملية واحدة أو مجموعة عمليات مرتبطة ببعضها . ومن الأمثلة فى هذا الصدد مصنع الملابس ففى قسم الحياكة sewing تتم ٣٠ أو ٤٠ عملية . وقد تحدد تكلفة القماش المصنوع بالمتر وتكلفة عمل «فتحات للزراير» buttonholes قد تتحدد على أساس عمل ١٢ فتحة مثلاً .

٤-٥ نظام تكلفة الصنف (الفئة) أو المجموعة ABC

ويقوم نظام تكلفة الصنف أو الفئة cl.ss cost على أساس حساب تكلفة فترة ما لمجموعة محددة من المنتجات [٢٢] .

٤-٦ نظام تكاليف جزئيات النشاط

لايمل المحاسبون من البحث عن الطريقة – أو الطرق – التى تؤدى إلى تحديد أدق تكاليف الإنتاج ومحاسبة العملاء عليها وعلى الربح المجزى . ولعل أهم مشكلة تواجه المحاسبين فى هذا الصدد هى حصر وتحديد تكاليف الإنتاج الإضافية الثابتة وتحميلها على السلعة المنتجة وفقاً لما سبق وأشرنا إليه . ويقول داڤيد دويل D.vid Doyle أن المحاسبين حقيقة لايعرفون كيفية قياس عناصر الأجور غير المباشرة non-direct l.bour elements . ولكن ليست الأجور غير المباشرة وحدها المشكلة –

كما يقول «دويل» بل هناك المواد والمصروفات غير المباشرة . ولذلك توصلوا إلى نظام تكاليف لجزئيات النشاط Activity B.sed Costing ABC . وهو باختصار شديد يعنى تقسيم العمل إلى جزئيات صغيرة وتحديد تكلفة كل جزء وصولاً إلى تكلفة كل قسم ثم إدارة ثم تكلفة العمل ككل . ويقول «دويل» أنه بموجب هذا النظام يمكن «النظر بنظرة أكثر قرباً Looking more closely للعوامل الرئيسية التى تؤثر على التكاليف الإضافية للشركة فى محاولة لمعرفة القوى الداخلية والخارجية التى تنشئ التكاليف أصلاً .forces...drive cost in the first pl.ce ومن ثم فإنه ينبغى أن يتبنى المحاسبون ماسبق وتبناه اليابانيون من سنوات طويلة باعتباره معياراً لممارسات الأعمال وهو أن يوسعوا من اهتماماتهم ومن معارفهم إلى خارج «الوظيفة المحاسبية ccounting function» حتى تكون لديهم معرفة أحسن للتعقيدات التى تقابل المنشأة حالياً فى أدائها لوظائفها .

وفى المنشأة الصناعية ، فإن الخطوة الأولى فى وضع نظام للتكاليف عن الأنشطة ABC هو تحليل عدد كبير من الأنشطة والوصول إلى أعماق معقولة فيها re.son.ble depth ... فيتم وضع بنود (لكل نشاط) وتكلفة البند مثل :

* إصدار أوامر التوريد ومتابعتها .
* التفتيش على المسلمات (البضائع المستلمة) deliveries .
* نقل البضائع المستلمة على أجزاء إلى منطقة التخزين stock holding area .
* نقل الأجزاء إلى مكان الإنتاج .
* إدخال (الأجزاء) إلى الإنتاج .

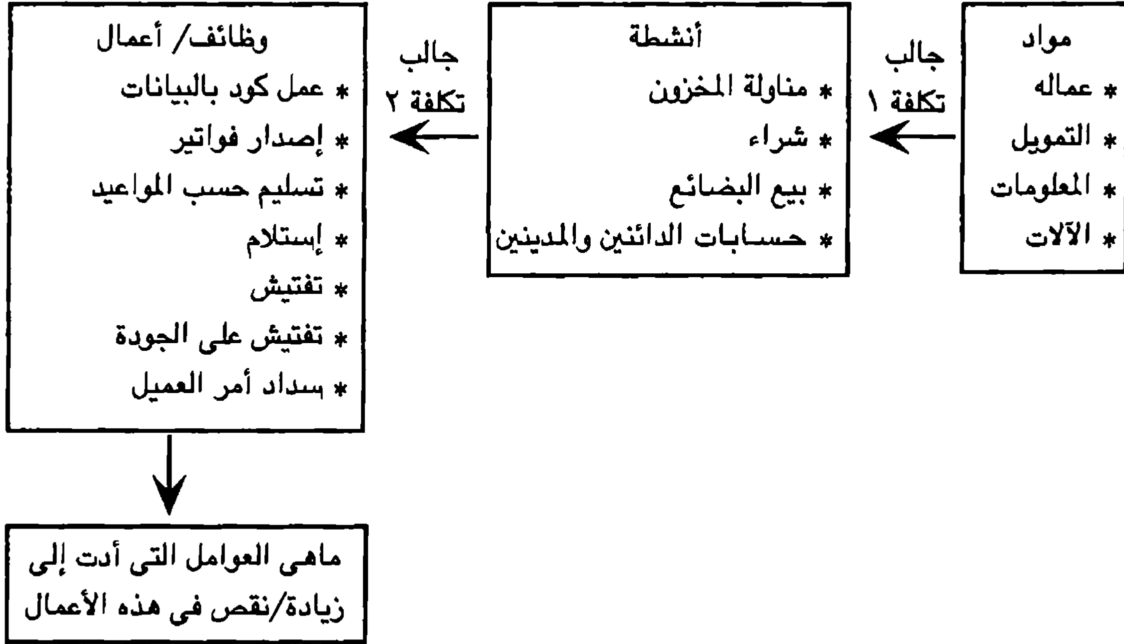
ثم يقوم محلل التكاليف عن الأنشطة ABC بزيارة كل وحدة فى المنشأة مسئولة عن هذه الأعمال tasks ويضع أسئلة عما يتم بالفعل :

* كيف يمضى spend العاملون (الإداريون) فى كل مركز أوقاتهم : ملئ النماذج وضع «كود» للبيان / إجراء مكالمات هاتفية/ الدخول فى علاقات مع الأقسام (الوحدات) الأخرى ؟ .
* ماهى أنواع الأحداث أو العوامل مسببات (أو دافعات) التكلفة cost drives التى ترتبط بوجود هذه الأنشطة ؟
* ماهو الناتج الملموس لمركز العمل Centre work وكيف يمكن قياسه ؟

ويستطرد «دويل» أنه ينبغى – كمداخل أخرى – تتبع الدورة الكاملة لطلب العميل the overall customer order cycle c .. وهناك خطوات جوهرية تتخذ فى كل منشأة :

* تحليل المبيعات sales analysis للتنبؤ بحجم الإنتاج .
* أخذ طلبات (أوامر) العملاء . order taking .
* طريقة حساب التكلفة cost calculation والتسعير .
* تسجيل أوامر العملاء Processing and recording of customers .
* تنفيذ الأوامر order implementation .
* شراء مكونات (الأمر) purchase components .
* الإنتاج production .
* التجميع assembly .
* رقابة الجودة quality control .
* التخزين storage .
* التسليم والأعداد (للتسليم) delivery and installatiion .
* إصدار الفواتير Issuing invoices .
* خدمات مابعد البيع والإصلاح after-sales service and repairs [٢٤] .

شكل رقم (١٣)
فى نظام تكاليف جزئية النشاط ABC



وقد وضع دويل عنواناً لهذا الشكل بأنه إعادة تقييم الأنشطة بالإشارة إلى نظام تكاليف عن أنشطة ABC و وقد أورد «دويل» مصطلح الموارد الذى يتضمن عماله وتمويل .. وهو ماقد جعل هذه الجزئية فى المستطيل الأول تشبه عوامل الإنتاج المتعارف عليها فى علم الاقتصاد دون الأرض : رأس المال (التمويل) العمل (أى العمالة) وعناصر الإنتاج (الآلات ..) .

وخلاصة ماأورده «دويل» عن مفهوم ABC أنه :

* ينبغى تقسيم العمل - رجوعاً إلى الخريطة التنظيمية والواقع الفعلى - إلى كافة أجزائه وجزئياته وصولاً للسلعة المنتجة .

* تحديد تكلفة كل جزئية من العمل .

* ضبط ماتنتجه أو تؤديه كل جزئية .

* ضرورة وجود مراقبة للجودة فى كل جزئية وفى العمل بشكل عام .

وبكلمات أخرى فإنه فى مفهوم الـ ABC ينبغى أن تطبق القاعدة الإدارية القديمة التى وضعها المهندس «فريدريك تايلور» وهى التخصص الدقيق وتقسيم العمل حيث ينقسم كل نشاط إلى جزئيات صغيرة يمكن تحميل التكاليف (خاصة غير المباشرة) عليها .

وهذه القواعد والمتطلبات التى يعرضها «دويل» تتعلق[٢٤] بتحديد أحجام البيع ثم الإنتاج عادة للمنشأة الصناعية (التى تبيع منتجاتها بنفسها) وفى ظل إتباعها نظام الإنتاج الكبير m.ss production إذ تنتج بما تتوقع أن تستوعبه الأسواق فى فترة زمنية مقبولة ثم تعرض وتخزن منتجاتها لتبيعها ولذلك فإن مخزونها يشمل عادة الأنواع الرئيسية الثلاث : خامات/إنتاج غير تام/إنتاج تام . ولكن إن اتبعت المنشأت أسلوب JIT فى الإنتاج (وفقاً لما جاء فى فصل سابق) فإنها لاتكون حينئذ فى حاجة شديدة إلى مخازن - التى تعتبر إجراءاً هاماً فى رأى «دويل» - «للتخزين لأن أ- إنتاج التام مباع» مسبقاً - ولأن الخامات مستخدمة بشكل دوى ومستمر ويكاد يكون بمعدلات محسوبة بدقة فإن كانت هذه الخامات ، وستظل ، متوافرة بالأسواق بالكميات اللازمة ، وكان المتوقع عدم حدوث أية تقلبات فى المعروض منها فإن ب- تخزينها - هى الأخرى - بكميات ضخمة بمخازن هذه المنشأت يكون لاضرورة منه (فالمخزون فى إتباع الـJIT عادة صفر - وعلى اعتبار أن الإنتاج غير التام كثيراً مايكون ضمن أقسام الإنتاج الصناعى - وليس فى المخازن. ويلاحظ أنه يمكن قياس وتطبيق الـJIT على منشأت أخرى بخلاف المنشأت الصناعية) .

والواقع أنه طبقاً لنظام التكاليف هذا (ABC) فإن تفتيت كل نشاط بالمنشأة بغرض دراسته وحساب التكاليف له إلى جزئيات يترتب عليه ، عادة ، تحميل الإنتاج بتكاليف الإنتاج غير المباشرة بقدر مقبول من الدقة . فمثلاً إذا كانت فى منشأة صناعية عدد٢ آلة (١ ، ٢) يعمل عليهما عاملان وتشترك الآلتين معاً فى تصنيع نوعين من المنتجات س ، م ، فإن تكلفة اهلاك الآلتين وأجور العاملين هى مصروفات غير مباشرة وأجور غير مباشرة على التوالى . ولكن إذا أجرى تعديل ما على إمكانية الآلتين بما أدى أن كل آلة يمكن بمفردها إنتاج أياً من السلعتين (س ، م) ، وأنه يمكن تخصيص نشاط الآلة رقم١ لإنتاج السلعة س وتخصيص الآلة رقم٢ لإنتاج السلعة م فإن مشكلة التكاليف غير المباشرة تكون وإلى حد كبير قد حلت لأن تكلفة الآلة رقم١ تصبح حينئذ تكاليف مباشرة على السلعة س ويصبح أجر العامل

الذى يعمل عليها أجراً مباشراً على السلعة س أيضاً - ونفس الشئ بالنسبة للآلة رقم١ وأجر العامل الذى يعمل عليها - وذلك نتيجة إلى أنه تم تفتيت القسم أو الموقع الذى تعمل فيه الآلتين إلى جزئين صغيرين منفصلين .

٤-٧ نظام تكلفة خدمة أو وظيفة

يستخدم هذا النظام لتحديد تكلفة نشاط محدد أو مركز معين وهو ماقد يطلق عليه مركز الخدمة service centre كما فى تحديد تكلفة نشاط «كافيتريا» فى منشأة ما أو إدارة الصيانة أو إدارة شئون الأفراد فيها . ويقول «أينمان» أن تكلفة الخدمة هى مجال أهمل بدرجة كبيرة فى أدب محاسبة التكاليف lrgely neglected in the costing literture . وقد يكون السبب فى ذلك - من وجهة نظره - أنه ، تقليدياً ، كان يفكر فى محاسبة التكاليف على أنها مرتبطة بالتصنيع وليس بالخدمات التى ينظر إليها على أنها أنشطة مساعدة . وقد يقصد «أينمان» أن النظر إلى هذه الأنشطة على أنها مساعدة - مثل أنشطة الخدمات القانونية وأنشطة الشئون الإدارية المالية - أن إنتاجها قد لايقاس بنفس الطريقة التى يقاس بها الإنتاج الصناعى (٢٥) .

ويلاحظ أن المحاسبين استخدموا تسميات أخرى لأنظمة أو طرق التكاليف مثل نظام تكاليف الفئة (المتشابهة) B.tch Costing (٢٦) (أى تكلفة الفئة Cl.ss) ونظام التكاليف المباشرة Direct Costing (٢٧) .

٤-٨ ملخص

تعمل المنشأت - خاصة الصناعية - جاهدة لكى تحصر التكاليف - التى تحدث نتيجة ممارستها أنشطتها - بأدق مايكون ثم تحدد بناء عليه تكاليف إنتاجها ومصروفات الأنشطة الأخرى - ثم أسعارها ولعله من أهم ما يقابلها فى ذلك التحديد هو تحميل تكاليف الإنتاج بالتكاليف الصناعية غير المباشرة ، باعتبار أن هذه التكاليف غير المباشرة يصعب ربطها وتخصيصها على منتج معين استفاد منها وحده. وحتى يمكن أن تعالج المنشأت التكاليف غير المباشرة ، وأيضاً التكاليف المباشرة التى يمكن تخصيصها بسهولة نسبياً على وحدة المنتج ، فإنها تتبع نظام التكاليف الذى يحقق هذا الهدف مثل نظام تكاليف الأوامر أو نظام تكاليف العمليات أو تكلفة الصنف أو جزئيات النشاط أو تكاليف الخدمة .

مــراجــع
فـصـل (٥)

١- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الأولى ص٢٨ .

2- Gillespie, 1965, op. cit p. 18.

٣ -معيار المخزون رقم٢ ، المعايير المحاسبية ، فقرة ١٦ .

٤ - معيار المخزون رقم٢ ، معايير المحاسبة المصرية، فقرة ٨ .

٥ - النظام المحـاسبى الموحـد ، المجلد مـراجـعـة ١٩٩٥ ، الفـقـرة الثـانيـة ص١٥٨ ، الفقرة الثانية ص١٥٩ .

6- M.rk Lee Inm.n, **Cost Accounting, 2D Edition**, Ch.rtered Institute of M.n.gement Accountnts, 1989, pp. 44 .nd 45.

7- IAS 2, Inventories, IASC, 1975, p.r. 7.

8- See:

* IAS 2, Revised 1993, p.r.s 10 .nd 11.

* معيار المخزون ، معايير المحاسبة المصرية، فقرة ٩ .

9- See:

* Pizzey, 1998, op. cit., p. 142.

* J.mes H. M.rch, "Cost Accounting," in J.K. L.sser's H.ndbook for Accountnts, 1956, op. cit., p. 9. 104.

١٠- ترجمة معايير IAS ، المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، ١٩٩٩ ، مرجع سابق فقرة ١٠ .

١١- معايير المحاسبة المالية (السعودية) ، ٢٠٠٠ ، مرجع سابق ، الفقرات ١٠٤٩ ، ١٠٥٠ ، ١٠٥٢ ص٨٨١ ، ص ٨٨٢ .

١٢- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٥١ .

13- Gillespie, 1965, op. cit., pp. 100 .nd 160.

14- CIMA, Inm.n, 1989, op. cit., pp. 3 .nd 4.

١٥- النظام المحاسبى الموحد ، المجلد مراجعة ١٩٩٥ ، الفقرتين ٦ ، ٧ ص١٥٩ ، والفقرتين ١ ، ٢ ص١٦٠ .

16- Inm.n, 1989, op. cit., p. 3.

١٧- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ٢٠٠٠ مرجع سابق ص١٦٦ .

18- IAS 1, Appendix, pp. 43 .nd 44.

19- CIMA, in Inm.n 1989, op. cit., p. 13.

20- Al.n Pizzey, **Principles of Cost Accounting. A M.n.geri.l' Prespective, 5th Edition,** EL.BS, 1986, p. 7.

21- S.lmonson, Herm.nson .nd Edw.rds, 1981, op. cit., p. 355.

٢٢- النظام المحاسبى الموحد ، المجلد مراجعة ١٩٩٥ ، الفقرة ٦ ص١٦٢ .

23- Gillespie, 1965, op. cit., pp.13 .nd 14.

24- D.vid Doyle, **Cost Control - A Str.tegic Guide,** Kog.n P.ge, London, 1994, pp. 75 .nd 76.

25- Inm.n, 1989, op. cit., p. 67.

26- Ibid., p. 66.

27- Gillespie, 1965, op. cit., p. 636.

٦ - الإيـــــراد

١- مقدمة

تحقيق الإيراد وتنميته إلى المعدلات المتعارف عليها هدفان أساسيان لاينفصلان تسعى كل منشأة إلى تحقيقهما . وبدون ذلك - فى ظل ظروف العمل المعتادة - فإن المنشأة عادة لاتتمكن من الاستمرار فى ممارسة أنشطتها التى تأسست من أجلها . ومن المتفق عليه - وأشرنا إليه - أن التكلفة (النفقة) تحدث من أجل جلب إيراد . وهى لذلك تمثل الجزء السالب فى هذا الإيراد (فتستقطع منه) وبموجبها تتحدد الأرباح (الإجمالية) . إذاً الإيراد هو الهدف الأساسى والتكلفة تنفق من أجله . ومعلوم أن الإيراد «ترمومتر (مقياس) جوهرى لأداء النشاط فإن تحقق بالمعدل المستهدف تكون المنشأة قد حققت أهم أهدافها .

وتعمل المنشأة عادة على تخفيض المستقطع من الإيراد - أى التكاليف المرتبطة به فى الأساس - حتى ترتفع أرباحها (الإجمالية) إلى المعدلات المستهدفة والمتعارف عليها فى النشاط المعنى . وكلما زاد الإيراد وظل المستقطع (التكاليف) على حاله ، كلما ارتفع الربح (الإجمالى) . أما إن لم يظل المستقطع على حاله بل تم تخفيضه فإن ارتفاع الربح حينئذ قد يحقق المعدل المطلوب . ولكن إن ظل المستقطع على حاله فإنه ينبغى أن تظل جودة السلعة (أو الخدمة) المنتجة على حالها بل يحسن أن تزيد . وارتفاع الجودة أمر مطلوب على أى حال.

والإيراد - كما جاء فيما تقدم - يعكس تدفقات نقدية للداخل وكلما زاد زدات هذه التدفقات وزادت الأصول ، مع انخفاض التدفقات للخارج بمعدلات تفوق الانخفاض كلما امكن اعتبار المنشأة ناجحة.

من أجل هذا ولأن الإيراد ، عندما يتحقق ، يجلب للمنشأة منافع عديدة فإن معايير المحاسبة تعامله بذات القواعد التى تعامل بها الأرباح . بما يعنى أن الأرباح (الإجمالية) والإيرادات وجهان لعملة واحدة تقيس ، بصفة عامة ، درجة نجاح (أو فشل) المنشأة : فالإيرادات والأرباح اللذان حققتهما منشأة بالمعدلات المستهدفة والمتعارف عليها فى نشاط ما هو نجاح لهذه المنشأة التى تعمل فى هذا النشاط ،

وعدم تحقيق المنشأة تلك المعدلات فشل لها .

وقد يتحقق لمنشأة من مباشرتها لأنشطة فرعية - عن أنشطتها الرئيسية (التى هى عامة إنتاج وبيع) - إيرادات تزيد من أرباحها (الصافية) ، أو تخفض من خسائرها . وهذه الإيرادات الفرعية لم تنشأ من مباشرة المنشأة لأنشطتها الرئيسية (أو الأساسية) التى تأسست من أجلها ولذلك فيطلق عليها إيرادات عامة أو فرعية كما إذا استثمرت منشأة صناعية بعض أموالها فى أوراق مالية stocks (بهذا المعنى يستخدم) وحصلت منها على إيراد ثم باعتها بربح .

وتطبيقاً لهذه المفاهيم فإن المحاسبين - فى دول الشمال - يطلقون على المبالغ التى تحصل عليها المنشآت نتيجة بيعها بضائعها وخدماتها (التى أنشئت من أجل إنتاجها وبيعها) إيرادات revenues وقد أسماها القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ إيرادات نشاط وكان النظام المحاسبى الموحد قد سماها إيرادات نشاط جارى .

ويهدف هذا الفصل التعرف على ، ومعالجة هذه الإيرادات بصفة أساسية وأيضاً الإيرادات الأخرى (الفرعية أو الثانوية) التى «تكتسبها» المنشأة «وتتحقق» لها «وتثبتها» فى قوائمها المالية .

٢- مصطلحان هامان يستخدمان فى معالجة المبلغ كإيراد

تستخدم معايير المحاسبة ، وعلى الأخص الأمريكية والبريطانية ، فى تعاملها مع الإيراد - وبنود أخرى رئيسية - مصطلحين على قدر كبير من الأهمية هما re.liz.tion (ويكتب أحياناً recognition - re.lis.tion) ويمكن ترجمة كل منهما - للعربية - الإثبات والتحقيق على التوالى . وعادة مايعتبر مصطلح التحقيق مرادفاً لمصطلح التحصيل نقداً (من البيع) أو باستخدام صك مضمون التحصيل أو غيره كبديل للنقدية . أما المصطلح الآخر فيقصد به الإثبات بالقوائم المالية .

وقد أشرنا فيما تقدم إلى أن بعض المدارس المحاسبية فى معالجتها لبعض البنود الرئيسية كالتكاليف ، لاتتطلب إشتراطات معينة لتعريف البند واشتراطات أخرى لإثباته (كما فى المعايير الأمريكية فى معالجتها للأصول الثابتة) إلا أن الأمر ليس كذلك فى تعامل المعايير مع الإيراد إذ أن معظم المعايير - إن لم يكن جميعها - تتطلب اكتساب وتحقيق الإيراد أولاً حتى يمكن إثباته .

٢-١ تعريف مصطلح التحقق أو التحقيق

٢-١-١ معياران أمريكيان

٢-١-١-١ المعيار ٦

عرف المعيار الأمريكى ٦ (SFAC 6) – وهذه المجموعة تصدر عن FASB ويطلق عليها كما أشرنا – قوائم بيانات مفاهيم المحاسبة المالية St.tements of Fin.mci.l Accounting Concepts ، ضمن تعريفه لعدد من المصطلحات الهامة (المستخدمة فى القوائم المالية) – التحقيق ، وباختصار ، بأنه :

«عملية تحويل الموارد غير النقدية والحقوق غير النقدية إلى أموال (نقدية) ، ويشار (إلى تلك العملية) أنها بيع الأصول مقابل نقدية أو مافى حكمها (بدائلها) ..

Process of converting noncash resources and rights into money, refers to sales of assets for cash or claims to cash."

ويقصد من مصطلح money مال نقدى ، ومن مصطلح cl.im to c.sh حق على النقدية أى صك يعطى حق نقدية مثل شيك مقبول الدفع. وقد زاد المعيار ٦ التحقيق تعريفاً فبين – وباختصار – أنه :

«التحقق هو التعرف على الإيرادت أو الأرباح أو الخسائر على الأصول المباعة Realized-identifies reveues or gains or losses on assets sold".

ويمكن تحديد المقصود من identifies هنا على أنه «التعرف على الإيرادات أو الأرباح أو الخسائر بالاشارة إلى الأصول المباع» .

أما عدم التحقيق unre.lized فإنه :

«عدم التحقق هو التعرف على الإيرادات أو الأرباح أو الخسائر على الأصول غير المباعة unrealized-identifies revenues or gains or losses on assets unsold". (١)

ويرد معنى identifies هنا على أنه التعرف على الإيرادات أو الأرباح (أو الخسائر) بالإشارة إلى الأصول التى لم تبع . وطالما «لم تبع إذاً لايوجد إيراداً» فالمعيار

يقصد إذاً أن تحقيق إيرادات أو أرباح (أو خسائر) لايتم إلا إذا بيع الأصل والعكس صحيح فإن عدم تحقيق إيرادات أو أرباح (أو خسائر) يعنى أن الأصل لم يبع (على أن تضاف أول فقرة عند التحقيق وهى أن «التحقيق تحول أصل غير نقدى» إلى نقدية ...»).

وباختصار فإن :

التحقيق ←يعنى— بيع أصل وتحقيق إيراد وتحصيل قيمته (تحول الأصل إلى نقدية أو بدائلها).

عدم التحقيق ←يعنى— عدم بيع أصل وعدم تحقيق إيراد (بقاء الأصل على ماهو عليه) .

وتطبيقاً لهذا المعنى نجد أن مصطلح re.lize قد أُخذ فى معيار المخزون ٢ ضمن المعايير المحاسبية (ونفس الشئ فى معيار ٢ معايير محاسبة مصرية) على أنه بيع (صافى القيمة البيعية net re.liz.ble v.lue) . أما المجمع العربى للمحاسبين القانونيين (بعمان) فقد ترجم هذا المصطلح على أنه التحقق (وبالتالى تمت ترجمة المصطلح السابق إلى صافى القيمة القابلة للتحقق) (٢) .

والجدير بالإشارة أن مصطلح re.lized ورد فى قانون الشركات البريطانى لسنة ١٩٨٠ دون تعريفه الذى تم بعد ذلك فى قانون لاحق هو قانون ١٩٨٩ . CA1989

٢-١-١-٢ المعيار الأمريكى ٥

كما أن المعيار الأمريكى ٥ SFAC 5 والذى يتناول الإثبات والقياس فى القوائم المالية لمنشأت الأعمال Recognition .nd Me.surement in Fin.nci.l St.tements of Business Enterprises عرف - وهو يعرض الإيرادات والأرباح - القابلية للتحقق (القابلية للتحقيق) :

«امكانية التحقق تعنى أصول تم تسليمها أو الاحتفاظ بها وهى جاهزة للتحول إلى مبالغ نقدية معلومة أو إلى مبالغ فى حكم النقدية معلومة .

Realizable means assets received or held are readily convertible to known amounts of cash or claims to cash."

الأصول الجاهزة للتحول لنقدية
والمحققة (المحولة فعلاً)

ومن معانى مصطلح re.liz.ble –الوارد فى التعريف السابق – قابلية (الأصل) للتحول إلى نقدية . ومصطلح قابلية هنا (أو إمكانية) يحدد تماماً المقصود فى التعريف فالأصل لم يتحقق بعد (والقابلية هنا تشبه القابلية فى الأصل القابل للإهلاك depreci.ble فهو لم يهلك بعد ولكنه قابل للإهلاك) . أما إن تحقق (أى بيع) فهو حينئذ re.lized . والاحتفاظ held بالأصول – فى التعريف السابق – يحقق معنى هذا الإصطلاح فى أنه تلك الأصول محتفظ بها ولم تبع بعد أى لم تحقق . أما ماورد عن مصطلح تسليم أو استلام (بالتعريف) فإنه يعنى أصول سلمت للعميل أو استلمتها المنشأة والحالتان لاتتمشيان مع التعريف فالحالة الأولى ممكن أن تعنى أن الأصول قد بيعت طالما أن العميل قد تسلمها (وإن كان لم يدفع ثمنها) بما لايعنى أنها تحققت re-lized.. أما عندما تتسلم المنشأة أصول (كما فى التعريف) فإن ذلك يعنى عادة تدفقات نقدية للداخل وهى أصول أى من عملية البيع أى أن المصطلحين – بالتعريف – وهما استلام واحتفاظ قد يمكن تفسيرهما تفسيرين مختلفين بما لايتفق مع مفهوم المصطلح الذى يعرفه المعيار رقم ٥ . (وهو re.liz.ble) .

ويبدو أن مصطلح التسليم أو الاستلام قد دعا «داڤيز وباترسون وويلسون» إلى اعتبار أن المقصود من عبارة re.dily convertible بالمعيار ٥ (وقد أوردوها re.di-ly re.lis.ble) هو بالفعل بيع الأصل (رغم أن كون الأصل جاهز للبيع لايعنى أنه بيع بالفعل) .. وقد استند هؤلاء الكتاب فى ذلك ، وعلى مايبدو ، إلى أن هذه السلع تباع بموجب عقد أى أنها : أ- سلمت وفقاً لما جاء بالتعريف (بما قد تكون بيعت) وأن ب- أسعارها محددة على اعتبار أنه تم التعاقد على بيعها ، قبل أو أثناء إنتاجها (وقبل تمامها) وذلك بموجب عقود . ولكن يلاحظ هنا أن المعيار الأمريكى ٥ كان «عاماً» فى عرضه ولم يخص البيع بالعقود بالذات وإنما تناول «القابلية للتحقق» . فى أى عملية (تجارية ...) . وقد أيد «كيسو وويجانت» وإلى حد كبير مسألة اقتراب مصطلح القابلية للتحقق من مصطلح التحقق (بالفعل) .

ثم كان لهؤلاء الكتاب الثلاث (داڤير...) رأى أخر يتفق مع رأينا عن القيمة الممكن أن تتحقق جاء عندما ناقشوا المعيار البريطانى ٩ :

«القيمة الممكن أن تتحقق هى القيمة النقدية التى قد تحصل عليها المنشأة» من بيع مخزونها ... وقد يمكن تفسير الموقع الحالي بحالته الراهنة على أنه يعنى وضع (البضائع) على أرفف المحلات جاهزة للبيع ...

... realizable value is the cash amount that the entity could receive on the sale of its stock.../present location and condition may be interpreted to mean positioned on stores' shelves ready for sale.". (٣)

وبصفة عامة فإن اعتبار مصطلح امكانية التحقق أو «القابلية للتحقق كمصطلح «تحقق» أى مساواة القابلية للبيع (أو إمكانية البيع) بالبيع الفعلى هو توسيع لمصطلح القابلية ليشمل معنى ليس فيه وهو ما لايتفق واللغة الإنجليزية ذاتها – ويعطيه مالايجب أن يكون فيه (وهو البيع الفعلى) رغم أن تعريف مصطلح القابلية بالمعيار الأمريكى ٥ يبين أن الأصل لم يبع بالفعل حيث أشار المعيار إلى أن النقدية «يمكن» أن تحصل عليها المنشأة من البيع . أى أن النقدية لم تحصل عليها المنشأة بعد والبيع لم يتم بعد .

أضف إلى كل ذلك بأن المعيار الأمريكى ٦ قد عرف بوضوح مصطلح التحقق re.liz.tion (وليس القابلية للتحقق) على أنه التحول إلى نقدية (أو مافى حكمها أو بدائلها) . وليس من الدقة الكاملة القول بأن امكانية التحقق بمعيار ٥ هى ذاتها التحقق بمعيار ٦ أى التحول إلى نقدية (فالمعياران ٥ ، ٦ ليس بينهما أى خلاف كما يبدو وضوح (ويلاحظ أننا نستعمل مصطلح re.lize على أنه تحقق أو تحقيق أو بيع – وسنتعرض لبعض نقاط المناقشة السابقة فيما بعد بإذن الله) .

٢-٢ تعريف مصطلح الإثبات

إثبات مبلغ ما كإيراد فى القوائم المالية لمنشأة ما ، عملية هامة للغاية لأنها تؤدى مباشرة إلى زيادة مجمل أرباحها (أو نقص مجمل خسارتها) وكذا صافى الأرباح (أوالخسائر) . ورغم أن ضخامة مبلغ الإيراد يعتبر عاملاً هاماً فى تطبيق مبدأ الإثبات من عدمه (ويؤيد ذلك أن كثيراً من المعايير وكثيراً من أراء المحاسبين قد تتغاضى عن تطبيق مبدأ هام عندما لايكون للقيمة تأثير يذكر أى عندما تكون ضئيلة كما فى معيار المخزون ٢ فصلى ٣ ، ٤) إلا أنه يهم هنا أن ننحى مسألة الاستثناء وضآلة قيمة الإيراد مؤقتاً وأن يتم التركيز على مفهوم مبدأ لإثبات ذاته .

٢-٢-١ معياران أمريكيان

٢-٢-١-١ المعيار الأمريكى ٦

بين المعيار الأمريكى ٦ (SFAC 6) المقصود من مصطلح recognition حيث جاء فيه أن هذا المصطلح يعنى :

«عملية الإثبات الرسمى لبند ما فى القوائم المالية ... والاختلافات الرئيسية بين الأساس المحاسبى للاستحقاق والأساس المحاسبى النقدى هى فى توقيت إثبات بنود الدخل ..

Process of formally recording an item in financial statements... major differences between accrual and cash basis accounting is timing of recognition of income items.". (٤)

ويعتمد أساس الاستحقاق – وكما هو متعارف عليه – على إثبات الإيراد من المبيعات (مثلاً) بغض النظر عن تحصيل قيمتها طالما أصبح الإيراد مكتسباً . بعكس الأساس النقدى الذى لايتم إثبات إيرادات المبيعات حتى وإن كانت مكتسبة إلا إذا تم تحصيلها وبالتالى – وكما جاء بهذا المعيار – فإن هناك اختلاف فى تاريخ الإثبات بين الأساسين (ولم يذكر المعيار وبوضوح فيما إذا كان مبلغ السداد النقدى مساوياً لقيمة البيع لإتمام عملية التبادل أم غير مساوى له والشروط الأخرى لإثبات الإيراد لورود تلك فى معيار أمريكى أخر) .

٢-٢-١-٢ المعيار الأمريكى ٥

كما أكد المعيار الأمريكى ٥ (SFAC 5) على أن مفهوم مصطلح recognition معناه :

«عرض بند ما بالكتابة وبالأرقام فى إجماليات القوائم المالية وأن البند يجب أن تتوافر فيه أربعة قواعد أساسية حتى يتم إثباته : تعريف .. قابلية للقياس .. والمناسبة .. الاعتماد عليه ..

.. is presentation of item in both words and numbers that is included in the totals of the financial statements... Item should meet four fundamental recognition criteria to be recognized: definitions...Measurability... Relevence...Reliability...". (٥)

(لاحظ أن مصطلح item لم يُسبق بحرفى n . لكى يدل على أنه «مفرد») .

والبند (سواء أصل أو إلتزام أو تكلفة أو إيراد) وفقاً لأول قاعدة بالمعيار ٥ لابد وحتى يتم إثباته بالقوائم المالية أن يستوفى «التعريف» المختص به (وتعريف الإيرادات سيرد حالاً) رلفظ Words أى كلمات مقصود به الكتابة .

وينبغى كذلك لكى يتم إثبات البند أن يكون قابلاً للقياس وبشكل يعتمد عليه s.fficient reli.bility وأورد خمسة مقاييس فى هذا الشأن : التكلفة التاريخية – historic.l cost/التكلفة الجارية أو تكلفة الإحلال current or repl.cement cost/ القيمة السوقية الجارية current m.rket v.lue / القيمة البيعية الصافية (أو قيمة التسوية) "settlement" net re.liz.ble v.lue / القيمة الحالية للتدفقات النقدية المستقبلة «المخفضة أى المخصومة» present v.lue of future c.sh flows "discounted" (وقد سبقت مناقشة هذه المقاييس – فصلى ٣ ، ٤) وعن القيمة الأخيرة فهى القيمة الصافية بين التدفقات النقدية للداخل والخارج . ونميل إلى أنه من الأفضل ترجمة مصطلح current إلى «جارى» وترجمة مصطلح present إلى «حالى» .

ويضاف إلى القواعد (أو المعايير) .criteri الأربعة المذكورة – الواجب أن يستوفيها البند لكى يمكن إثباته بالقوائم المالية – أن ذلك الاستيفاء ينبغى أن يتم باستمرار (أى بشكل ثابت) will continue . وقد يمكن تفسير مصطلح «الاستمرار» هنا بشكل عام . بمعنى أن يستمر العمل بتغطية هذه القواعد الأربعة مجتمعة ولكن إن إقتضت العدالة التغيير داخل القاعدة ذاتها فإن ذلك قد يمكن . فلاغبار مثلاً على المنشأة وحتى تعرض البيان الأكثر عدالة ومصداقية ودقة أن تتبع فى تقييمه القيمة البيعية الصافية بعد أن كانت تتبع التكلفة التاريخية وأن توضح ذلك فى قائمة الإيضاحات .

وحتى يكون البند «مناسباً فإنه ينبغى أن تكون له المقدرة فى أن يعطى للمنشأة فرقاً عند استخدامها له m.kes . difference بما يجعل مستخدم البيانات المالية (المعنية) مستطيعاً – باعتماده على هذا البند (وعلى غيره) – صنع قراره user's decision .

ومن أهم ماقد يؤدى إليه العمل بكل ماتقدم (وبغيره) أن مستخدم البيانات

المالية (للمنشأة) المعدة على هذه القواعد يستطيع الاعتماد على البنود الواردة بها . وينبنى هذا الاعتماد على أن البند المعروض دقيق وقابل للتأكد من صحته ويتفق مع طبيعته Fithful, verifi.ble .nd n.tur.l .

ومما يؤثر على توقيت الإثبات – وليس إمكانية الإثبات من عدمه أو قيمته – هو المدى الى يمكن فى إطاره أن يتم الاعتماد على البند ومدى التحقق من مصداقيته خاصة إن وجدت أمور عديدة غير مؤكدة uncert.inties ترتبط بها البند . فعلى سبيل المثال إثبات الرصيد المدين على عميل ما يعتمد على معرفة مركزه المالى وقدراته ورغباته فى السداد فإن لم تكن معلومة فإن ذلك قد يؤخر إثبات المخصص (د.م) المرتبط به – إن تطلب الأمر فى النهاية حساب مخصصاً – والذى يخصم (حسابياً) فى قائمة المركز المالى من رصيد حساب العملاء (المتضمن رصيد حساب هذا العميل) .

ويهم التأكيد على ماتقدم وأنه رغم أن المعايير الأمريكية لم تفرق عند التعامل مع التكلفة أو المصروف بين اجرائين أ- تعريف «المصروف» ، ب- وإثباته – وإنما ربطتهما مع بعضهما وجعلت قواعدهما ، تقريباً ، واحدة – فإنها فى إثبات الإيراد حددت تماماً ضرورة أن يكون البند «محققاً» حتى يتم «إثباته» . ذلك أن الإيرادات هى عصب الأرباح (الإجمالية) ، وبدونها – فى ظل النشاط الطبيعى المعتاد – لن تكون هناك أرباحاً بتاتاً . أما التكاليف والمصروفات فهما أساساً يتم استقطاعهما – من تلك الإيرادات. والتكاليف هى السبب الرئيسى فى جلب هذه الإيرادات ، ومن ثم ينبغى تخفيض الإيرادات بهذه التكاليف التى جلبتها . والإيرادات غير المخفضة بها (أى التى لم تحسب تكاليف جلبها) لايجوز إثباتها وإن أثبتت تكون إيرادات غير حقيقية .

٣- تعريف الإيراد

٣-١ مقدمة

يتفق المحاسبون على أنه من العلاقات الأساسية فى المحاسبة المالية العلاقة بين الأصول والإلتزامات وبين صافى أصول المنشأة أى حقوق الملكية فيها . ذلك – وكما جاء فيما تقدم – فإن كل زيادة فى أصول المنشأة يترتب عليها زيادة فى قيمتها الصافية net worth – أو صافى أصولها net .ssets أى حقوق الملكية فيها owners' equity وذلك طالما أن تلك الزيادة فى الأصول أكبر من الزيادة فى الإلتزامات . فمثلاً عند تأسيس المنشأة نجد أن النقدية الموجودة لديها تعادل رأسمالها (بافتراض أنها لم تقترض) ثم عند ممارستها لأنشطتها فإن التدفقات النقدية للداخل نتيجة البيع تعنى زيادة الأصول ، وهى التى تعنى – عند عدم الزيادة فى الإلتزامات عنها – زيادة حقوق الملكية . والعكس صحيح .

(+) زيادة أصل و (–) نقص إلتزام ⟵ زيادة حقوق الملكية

(–) نقص أصل و(+) زيادة إلتزام ⟵ نقص حقوق الملكية

٣-٢ المعيار الأمريكى ٦

يتناول المعيار الأمريكى ٦ SFAC 6 – السابق الإشارة إليه وهو يعرف عناصر القوائم المالية – تعريف الإيرادات ويبين باختصار أنها :

«تدفقات للداخل ، أو زيادات أخرى ، لأصول كيان ما ، أو تسوية إلتزاماته» أو مجموع الإثنين معاً خلال فترة من (تاريخ) تسليم أو إنتاج السلع ، أو تقديم الخدمات، أو أية أنشطة أخرى تكوّن العمليات الرئيسية المستمرة أو العمليات المركزية المستمرة للكيان .

Inflows or other enhancement of assets of an entity or settlement of its liabilities or "a combination of both" during a period from delivering or producing goods, rendering services or other activities that constitute entity's ongoing major or central operations". (٦)

ويبين هذا التعريف المختصر للإيراد – للمعيار ٦ – أن التدفقات للداخل هى تدفقات – أو زيادات – للأصول ، والمفهوم أن الأصول التى تزيد هنا هى عادة

النقدية . كما أن المعيار يذكر أن هذه التدفقات تحدث نتيجة تسليم أو إنتاج السلع (أو تقديم الخدمات) ولم ترد فى هذا الإيجاز (للمعيار) مسألة البيع وإنما ورد فقط مصطلحاً تسليم وإنتاج . وقد يتم التسليم على وجود عملية بيع تسلم بموجبها المشترى السلعة . ومسألة زياة الأصول من الإنتاج فى على هذا المعيار (المختصر) كما فى العقود طويلة الأجل حيث تعالج فى دفاتر البائع (أو المورد) التدفقات النقدية للداخل أثناء الإنتاج - عند مستوى تنفيذ معين متعارف عليه - كإيرادات ولايتم الانتظار حتى ينتهى الإنتاج لكى يتم إثباتها كإيرادات . (وفى مفهوم JIT حيث البائع والعميل كالشركاء فإنه فى الإنتاج طويل الأجل قد يتم نفس الشئ) .

ويلاحظ أن مصطلح entity وإن كان يعنى كيان ما إلا أن المعنى الأقرب هنا هو منشأة ..

ومن أهم مقومات هذا التعريف أن :

أ - الإيراد هو تدفقات للأصول للداخل أو للنقدية للداخل أو تسوية التزامات .

ب- وتحدث هذه التدفقات - وفقاً للتعريف - عند الإنتاج أو التسليم (سلعة أو خدمة) .

جـ- كما أنها يجب أن تحدث من أنشطة رئيسية مستمرة . أو عمليات مركزية مستمرة للمنشأة ولأن التعريف يتكلم عن الإيراد الأساسى أو الرئيسى فهو يتطلب أن يكون هذا الإيراد من العمليات الرئيسية أو المركزية المستمرة (كما فى بيع الأحذية فى منشأة تصنعها وتبيعها) ولايأتى هذا الإيراد من عمليات عارضة أو ثانوية (كإيراد المنشأة الصناعية من فوائد أوراق مالية) لأن الإيراد الذى يتحقق من هذه العمليات (العارضة أو الفرعية) ليس إيراداً رئيسياً بل فرعياً . غير أنه ومن رأينا - أن المحصل عن عمل عارض أو من أنشطة فرعية - مازال يعتبر إيراداً ولكنه ليس رئيسياً وإنما إيراداً فرعياً أو غير رئيسى يزيد من «صافى» الربح أو «يخفض» من صافى الخسارة .(ولايرتبط مباشرة بالربح الاجمالى أو الخسارة الاجمالية) .

د- يركز التعريف على الإيراد المحصل (تدفقات نقدية للداخل) دون الإيراد المؤجل ودون بالتالى الأمور غير المؤكدة . فالتعريف ، وكما يبدو ، أنه يعتبر أن عملية

المبادلة تمت بكاملها (سلعة مقابل ثمن دفع فيها) . ومع هذا فقد يكون الدفع بشيك عادى وهنا تظهر الأمور غير المؤكدة .

ومفهوم أن تسوية الإلتزام تعنى سداده (أو إلغائه) - وهو مايقابل زيادة الأصول - فالعملان يؤديان إلى زيادة حقوق الملكية . وقد تتم التسوية فى صالح المنشأة المدينة كما إذا سددت للدائن بأقل من الرصيد المستحق له فيعد مالم يسدد - واعتبره الدائن مسدداً له - إضافة أخرى لحقوق ملكية المنشأة المدينة ..

ويجدر التأكيد على أن التدفقات النقدية تحدث من إنتاج السلعة (أو الخدمة) ثم بيعها ولن تحدث من مجرد الإنتاج الآ فى أحوال معينة كالمثال السابق ، فالسلعة المنتجة بلا بيع تعنى «عدم حدوث تدفقات نقدية للداخل» . وأكثر من هذا - وكما أشرنا - فإن «عدم حدوث هذه التدفقات» يتم ليس فقط من عدم البيع وإنما أيضاً من البيع (بالفعل) وعدم تحصيل أثمان البيع .

ومع أن المعيار ٦ يركز على ضرورة أن يتحقق الإيراد من عمليات : أ- رئيسية ، ب- ومستمرة فإنه قد يتحقق من عمليات رئيسية «وليست مستمرة» ففى منشأة لتصنيع (وبيع) سيارات الركوب قد يطلب عميل ما طلبات خاصة بسيارته التى تعاقد على شرائها (عن طريق إحدى الموزعين مثلاً) كان يطلب تركيب زجاج وسقف من نوع معين أو يطلب «مثبت السرعة للسيارة أو محرك بقدره أعلى من المحركات المركبة بالسيارات المماثلة للسيارة التى تعاقد على شرائها بما يستدعى من المنشأة المصنعة أن تجرى دراسات فنية على مثل هذا المحرك . وهذه الدراسات الفنية هنا ليست عملية مستمرة ولكنها عملية ترتبط هذه المرة بطلب العميل الذى يرتبط بعملية رئيسية (إنتاج تلك السيارة) ومن ثم فإن جانباً من التدفقات النقدية من بيع هذه السيارة يخص تكلفة الدراسة الفنية هذه وقد يمثل ١٥ ٪ أو ١٠ ٪ من تكلفتها وهذه الدراسة الفنية وإن كانت مرتبطة بالعملية الرئيسية المستمرة (إنتاج السيارات) إلا أنها هى ذاتها ليست عملية مستمرة .

وقد أورد المعيار أن التدفقات النقدية تحدث خلال الفترة من الإنتاج أو التسليم.. وقد أشرنا بأنه قد يقصد من التسليم تسليم السلعة المنتجة أو الخدمة إلى المشترى (أى بيعها) . وقد يكون من المناسب أن يورد المعيار مصطلح بيع مع الإنتاج والتسليم .

وفى عرض «ديلانى لهذا التعريف - بشكل مختصر - لم يورد أساساً جزئية «عند الإنتاج» - اكتفاء بالتسليم - والحقيقة أن التسليم قد يعنى رضاء وموافقة العميل. كما لم يستخدم مصطلح تدفقات للداخل التى وردت فى المعيار . وممكن أن يكون السبب فى ذلك أن زيادة الأصول ونقص الإلتزامات (وهما العبارتين اللتين أوردهما «ديلانى» عن المعيار) يترتب عليهما تدفقات للداخل وللخارج على التوالى . ولم يذكر «ديلانى» كذلك مسألة إستمرارية العمليات الرئيسية للكيان (فى أدائه لنشاطه) ongoing... entity's (التى وردت فى المعيار الأمريكى) وقد يكون ذلك لأن مسألة استمرارية العمليات الرئيسية يعتمد على استمرارية المنشأة بصفة عامة فى أدائها لأنشطتها وهو افتراض ssumption محاسبى متعارف عليه عالميا ومؤداه أن المحاسب يفترض أن المنشأة مستمرة بصفة دائمة فى أدائها لأنشطتها (دون توقف) وطالما أنه كذلك ، متعارف عليه ، فإن الإشارة إليه قد لاتفيد كثيراً . ومع هذا ينبغى ملاحظة أنه ليس ضرورياً أن ترتبط استمرارية العمليات الرئيسية للمنشأة باستمراريتها هى ذاتها (ككيان) لأن المنشأة قد تعدل من عملياتها الرئيسية أو تلغى بعضها أو ماشابه ، أو تغير من نشاطها أساساً وتظل هى مستمرة .

٣-٣ القانون البريطانى (والمعايير البريطانية)

لم تتناول المعايير البريطانية - التى تصدر عن مجلس معايير المحاسبة Ac-counting Stndrds Bord (ASB) وقبل ذلك لجنة معايير المحاسبة Account-ing Stndrds Committee (ASC) - معياراً معنوناً : الإيراد غير أن مصطلح إيرادات (مثل مصطلح أرباح) ورداً فى المعيار البريطانى رقم٢ SSAP 2 - الإفصاح عن السياسات المحاسبية Disclosure of Accounting Policies عند تناول هذا المعيار مفهوم الحيطة والحذر prudence ، حيث بين باختصار أنه ينبغى على المحاسبين إلا يأخذوا الإيراد فى الحسبان حتى يتم تحقيقه وهو أمر متعارف أراد المعيار البريطانى ٢ تأكيده . وتناول المعيار ٢ كذلك الحالة (أو الأحوال) التى ينشأ فيها تعارض بين مفهوم «الاستحقاق» (حيث مثلاً يثبت الإيراد دون تحصيله ، بل باستلام العميل مطلوباته من المنشأة البائعة وبالتالى اكتسابها له) وبين مفهوم «الحيطة والحذر» (حيث لايتم إثبات الإيراد إلا عندما يتحقق [٧] .

٣-٤ معيار IAS ١٨

يبين المعيار IAS ١٨ عن الإيراد أنه :

ينبغى قياس الإيراد بالقيمة العادلة للثمن المستلم أو الممكن استلامه . وعادة فإن ذلك (يطلق عليه) التدفق للداخل للنقدية .

Revenue should be measured at fair value of consideration received or receivable. Usually this is the inflow of cash. ‹‹(٨).

واعتبر المعيار IAS هنا أن الثمن الممكن استلامه كالنقدية المستلمه ومن التدفقات النقدية للداخل وهو أمر فيه شك كبير لأن الأمور غير المؤكدة فى الثمن الممكن استلامه تمثل نسبة لابأس بها أحياناً قد تؤدى - إن حدثت - إلى انخفاض قيمة النقدية التى سيحصلها أو سيتسلمها البائع . وقد يصل معدل عدم التحصيل (لوجود أمور غير مؤكدة) فى أحوال معينة - وإن كانت محدودة - إلى مايقرب من ١٠٠٪ من الرصيد المستحق على العميل المدين . (على النقيض من ذلك فإنه عند تحصيل البائع كافة ثمن السلعة (أو الخدمة) المباعة لن توجد أموراً غير مؤكدة ويصبح البيع محققاً والأصل محققاً ومباعاً) .

ويلاحظ فى هذا أن مصطلح تحقيق الوارد فى المعيارين الأمريكيين ٥ ، ٦ (SFAC 5,6) ممكن أن يعنى استلام (البائع) نقدية أو مافى حكم النقدية ، بما يقترب معناه هنا (حكم النقدية) من معنى الثمن الممكن استلامه ، بما يعنى أن الأمور غير المؤكدة تظل قائمة فى الحالتين وهو مايجعل المساواة بين الحالتين : استلام نقدى واستلام ممكن (أو محتمل) أمر صعب .

كما عرف المعيار IAS ١٨ الإيراد أيضاً بأنه ›تدفقات داخلة إجمالية من منافع اقتصادية .. من نشاطات عادية طالما رتبت زيادات فى حقوق الملكية فيما عدا الزيادات من أصحاب حقوق الملكية ...[٩] للمنافع أى للنقدية ولم يقل صافية (أى بعد خصم التدفقات للخارج) على اعتبار أنه يحدد مصطلح إيراد ولايحدد كيفية إثباته وطالما أنها تدفقات داخلة إذاً فهى ، عادة وكما أشرنا ، نقدية .

٣-٥ القرار ٢٠٤

تطلب القرار ٢٠٤ – وكما أشرنا – أن تعمل المنشأت بالمعيار المحاسبى الإيراد (وهناك ٣ معايير بهذا المسمى كما جاء فيما تقدم معيارين مصريين ومعيار IAS وهى ليست متطابقة ١٠٠ ٪) . وتطلب القرار بالنسبة للإيرادات :

«يقصد بها الإيرادات والأرباح التى تتحقق للمنشأة خلال الفترة المالية» .

كما بين عن إيرادت النشاط :

«يقصد بإيرادات النشاط تلك الإيرادات المتولدة من مزاولة المنشأة لأنشطتها الرئيسية ويراعى أن تطبق بشأن هذه الإيرادات مايقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالإيراد» (١٠) .

ولم يشر القرار ٢٠٤ فى هاتين الجزئيتين إلى أن الإيرادات تتحقق من البيع ولكنه بين ذلك فيما بعد وحدد أنواعاً من الإيرادات تتحقق من أنشطة بخلاف بيع السلع أى من بيع خدمات وتأجير أصول المنشأة (١١) .

وحسناً فعل القرار ٢٠٤ حين تطلب العمل بمعيار الإيراد فى شأن الإيرادات الناتجة من النشاط الرئيسى للمنشأة المعنية ذلك أن الإيرادات – فى المعايير الثلاثة – يقصد بها الإيرادات من النشاط الرئيسى وإن كان ذلك لايمنع من تحقق للمنشأة تدفقات نقدية للداخل أى إيرادات من أنشطة غير رئيسية (كما أشرنا من قبل) . علاوة على أن القرار ٢٠٤ عرض لمصطلح التحقق (دون تعريفه) وسوّى – وكما جاء فى معايير محاسبة عديدة خاصة الأمريكية والبريطانية – بين الإيرادات والأرباح («يقصد بالإيرادات الإيرادات والأرباح ....») .

٣-٦ معيار الإيراد ١٣

يبين معيار ١٣ (ضمن المعايير المحاسبية) فى شأن الإيراد مايلى :

* «يقاس الإيراد بالقيمة العادلة والتى تتمثل فى القيمة التى يمكن أن يتبادل بها أصل ما أو سداد التزام فى صفقة حرة بين بائع جاد ومشترى جاد كلاهما على علم بظروف السوق مع الأخذ فى الاعتبار .

* التحصيل أو القابلية للتحصيل .

* ويعرف بأنه إجمالى تدفق المنافع الاقتصادية أثناء الفترة الناشئ عن الأنشطة المعتادة للمنشأة

عندما تؤدى تلك التدفقات إلى زيادات فى حقوق الملكية ...

* ولايشمل الإيراد المبالغ المحصلة لطرف أخر كالتأمينات الاجتماعية والضرائب . وفى حالات الوكالة يكون الإيراد هو مبلغ العمولة وليس إجمالى التدفق للداخل من النقدية .

* وفى معظم الحالات يكون المقابل فى صورة نقدية أو بدائل للنقدية .

* وحجم الإيراد هو حجم النقد أو بدائل النقد المحصل أو الممكن تحصيله . وعند تأجيل تدفق النقد أو بدائل النقد فإن القيمة العادلة للمقابل يمكن أن تقل عن المبالغ الإسمية للنقد المحصل أو الممكن تحصيله ..» (١٢) .

وأحسن المعيار ١٣ عندما ربط تعريف القيمة العادلة – وفقاً لما أشرنا إليه فى فصل ٣– بالتحصيل (أى تدفق نقدى للداخل) أو القابلية للتحصيل والتى قد ترادف مصطلح collect.bility أى إمكانية التحصيل (وإمكانية قد تكون مناسبة أكثر من قابلية) ومع هذا تظل هذه الإمكانية متضمنة أموراً «غير» مؤكدة بما قد تجعل التحصيل ليس دائماً ١٠٠ ٪ . ولم يربط المعيار فى تلك الجزئية القابلية (أو الإمكانية) للتحصيل باحتمال حدوث التحصيل بالفعل (والاحتمالات ٣ درجات كما أشرنا من قبل – وبقائمة الترجمة) ، ولكنه أشار إلى ذلك الاحتمال – ودون أن يحدد درجته (مرجح /متوسط/بعيد الحدوث) – فى موضع أخر .

كما أحسن المعيار ١٣ أيضاً عندما سوّى – فى عملية التبادل التجارى – النقدية ببدائلها . ومن المؤكد أن بدائل النقدية – كالشيك المصرفى والمقبول الدفع – تعنى نقدية تماماً . أما مصطلح القابلية للتحصيل فلايصلح أن يساوى بدائل النقدية بل هو أقل منها كثيراً لأن القابلية (أو الإمكانية) تعنى أن التحصيل قد يتم وقد لايتم ، كما إذا أعطى العميل المنشأة الدائنة شيكاً عادياً أو مؤجلا ، أو كمبيالة فهذه الصكوك قد تحصل وقد لاتحصل بعكس الشيك المصرفى الذى يدفع البنك قيمته للمستفيد (أو المسحوب لأمره) فور تقديمه للبنك .

نقدية المنشأة لدى
الغير قد تكون أصل غير متداول

وقد تودع منشأة ما أموالها المحصلة فى بنك (حـ/جارى أو إيداع ..) ثم يغلق - وكما يقول «آرثار و هانسون Arthur w. Hnson أستاذ المحاسبة فى «هارفارد» الأمريكية - البنك أبوابه فالنقدية تعتبر حينئذ غير متاحة للمنشأة :

النقدية غير متاحة لأن البنك أغلق أبوابه - تظهر كأصول أخرى ..

Cash not available because the bank has closed - show it : other assets". (١٢)

إذاً ففى رأيه فإن وجود نقدية المنشأة لدى البنك الذى أغلق أبوابه ليست أصل متداول بل غير متداول . والغلق close أو الإغلاق قد يكون أ- مؤقتاً .. إجازة رسمية أو خاصة بالبنك ، ب- إغلاقاً نهائياً close down . وقد تكون الحالة الثانية هى - بدرجة أكبر - المقصودة . والخلاصة أن وجود النقدية وليس فقط تحصيلها ينبغى أن يكون تحت يد المنشأة تتصرف فيه كما تشاء وإلا فهى ليست أصلاً متداولاً بل وكما يقول هانسون أصل غير متداول .

ويوضح هذا الرأى مدى أهمية ليس فقط تحصيل إيراد المنشأة بل أيضاً وضعه كنقدية تحت تصرفها فى أى وقت شاءت .

٣-٧ معيار الإيراد ١١

يعرف معيار ١١ ضمن معايير المحاسبة المصرية الإيراد بأنه :

«الإيراد هو الدخل ... والإيراد هو إجمالى تدفق المنافع الاقتصادية للداخل للمنشأة خلال الفترة المالية والتى تنشأ من ممارسة المنشأة لأنشطتها العادية . وينتج عن تلك التدفقات زيادة فى حقوق الملكية خلاف الزيادات الناتجة عن مساهمات المشاركين فى رأس المال» (١٣) .

ويتفق ، إلى حد كبير ، تعريف الإيراد فى المعيارين المصريين مع تعريف المعيار IAS وإن كان هذا المعيار الأخير (ومعيار ١١) قد تضمنا تفصيلات لم ترد فى معيار ١٣ . والإيراد فى هذه المعايير هو تدفقات نقدية للداخل من مباشرة المنشأة نشاطها المعتاد والرئيسى والتدفقات للداخل يقصد بها عادة - وكما جاء فيما تقدم - نقدية محصلة . ويعتبر المعيار ١١ أن الإيراد دخل income .

٣-٨ المعايير الصادرة عن الهيئة السعودية للمحاسبين

عرفت الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين الإيرادات علي أنها :

« إيرادات المنشأة هى مقدار زيادة الأصول أو نقص الخصوم – أو كليهما معاً – خلال مدة زمنية معينة الناتجة من إنتاج السلع أو بيعها أو السماح للوحدات الأخرى باستخدام الأصول التى تملكها أو تقديم الخدمات أو تأدية أنشطة أخرى تستهدف الربح – مما يشكل الأعمال الرئيسية المستمرة للمنشأة» [١٤] .

ويتفق هذا التعريف – فى أهم عناصره – مع تعريف الإيرادات فى المعيار الأمريكى ٦ SFAC 6 . وقد أضاف تعريف الهيئة إليه أنواعاً من الإيرادات مثل تلك التى تتحقق من استخدام أصول المنشأة (تأجيرها مثلاً) أو من تقديم الخدمات (وإن كان تقديم الخدمة للعميل هى نوع من البيع) . وتجدر الإشارة هنا إلى ماجاء فيما تقدم (وأيضاً فى فصل٣) من أن إنتاج الأصل (سلعة ما) ليس وحده كافياً لتحقيق إيراد أو تدفق نقدى بل لابد من بيع هذا الإنتاج أو الخدمة (وقد جاء فى المعيار السعودى أن الإيراد ممكن أن يتحقق من إنتاج السلع – وهو نفس ماجاء فى المعيار الأمريكى ٦ وهذا ممكن أن تم البيع والتحصيل) .

٣-٩ عناصر رئيسية فى تعريفات الإيراد

تتفق معايير المحاسبة على أن من أهم العناصر الرئيسية للإيراد مايلى :

أ- تدفق للداخل«للأصول (المعيار الأمريكى ومعيار الهيئة السعودية «زيادة الأصول المصرية») .

ب- أو تدفق للداخل للنقدية (أو للمنافع (IAS) الأمريكى والمصرية والبريطانى) .

جـ- والتدفق إجمالى (IAS) ومعيار ١٣/١١) .

د- وهو مقابل نقدية أو بدائلها (معيار ١٣ ، IAS) أو استلام الثمن (IAS) .

هـ- وتتولد من أنشطة معتادة (أمريكى/مصرية/IAS) أو رئيسية (معيار ١١ ، وقرار ٢٠٤) .

و- نتيجة بيع سلع أو خدمات (معيار١٣/قرار ٢٠٤) أو السماح للغير باستخدام أصول المنشأة .

ز- تزيد حقوق الملكية (الجمع بصفة عامة) .

ح- فى فترة زمنية أو مالية (أمريكى/IAS/المصرية/السعودية) .

ورغم أن التدفق للداخل للأصول يتحقق من بيع سلع أو خدمات إلا أن الإشارة إليه أمر مطلوب وكذلك زيادة حقوق الملكية . أما عن الفترة الزمنية فالإيراد يتم تدفقه للداخل (للمنشأة) فى فترة معينة أى أن فترة الحصول على الإيراد محددة . وتتوالى تلك الفترات المحددة خلال الفترة الممتدة لعمر المنشأة كما أن ناتج النشاط يرتبط أيضاً بفترة معينة (يظهر فيها هذا الناتج) وفترة معينة لبيعه وتحصيل الإيراد وكلها فترات ضمن عمر المنشأة . وبمراعاة مبدأ المقابلة (كما سيجىء وأشرنا إليه أيضا)

٣-١٠ ملخص

تتفق معايير المحاسبة (بما فى ذلك المعايير المصرية والسعودية IAS) على أن الإيراد هو تدفق للداخل للأصول زى تدفق للمنافع الاقتصادية للداخل أو النقدية وبدائلها ناتج عن أنشطة معتادة أو رئيسية للمنشأة تتمثل فى بيع السلع والخدمات وتؤدى إلى زيادة حقوق الملكية فى فترة زمنية معينة .

٤- إثبات الإيراد

إثبات الإيراد - وكما أشرنا - مرحلة لاحقة لتعريفه . وقد يتم تعريف بند معين على أنه إيراد ولكن ينقص لإثباته تحقق شرطاً معيناً (أو شروطاً) . فالمبلغ المقدم الذى تحصل عليه منشأة من عميلها تحت حساب انتاجها سلعة متكررة مثلاً (سيارة / ثلاجة) طلبها العميل ، يرتبط بهذه السلعة (أو الخدمة) ويرتبط ببيعها كما أن المبلغ المدفوع من العميل للمنشأة تحست الحساب تدفق للأصول للداخل وهو أيضاً سيصبح جزء من إيراد السلعة عند تماما إنتاجها . ولكن لأن السلعة لم تنتج بعد (ولم يتسلمها العميل بالتالى وهناك شروطاً أخرى) - أى أن البائع لم يف بعد بإلتزاماته - فليس هناك إيراداً .

وقد عرفنا المقصود بالإثبات فيما تقدم وسنوسع هذه المناقشة قليلاً .

٤-١ المعياران الأمريكيان ٥ ، ٤٥

٤-١-١ المعيار الأمريكى ٥

يؤكد المعيار الأمريكى ٥ (SFAC 5) على ماجاء بالمعيار الأمريكى ٦ (SFAC 6) وعلى قاعدتين أساسيتين وهما التحقيق والاكتساب (الاستحقاق أى يستحق) e.rning عند الإثبات (الإيراد) – وذلك وفقاً للصيغة المختصرة من المعيار ٥ فيما يلى :

«أن الإثبات ، بصفة عامة ، لايتم إلا عندما يكون قابلاً للتحقق ... ولايتم إلا عند الاكتساب ..

Generally not recognized until realizable.. not recognized until earned"

ولقد ناقشنا مصطلح القابلية للتحقق re.liz.ble – الوارد هنا – وأن بعض المحاسبين تعاملوا معه أحياناً على أنه تحقق فعلى re.lized . وروده بهذا المعنى هنا قد يؤكد وجهة نظرهم . وقد يصلح مصطلح القابلية للتحقق هنا ليعبر عن المبلغ المؤجل تحصيله والذى قد يكون قابلاً للتحصيل وبالتالى للتحقق – ولكنه لم يتحقق بعد – وبالتالى لايتم إثباته – بالقوائم المالية وبالدفاتر . كما فى حالة المدين بقيمة سلعة ما لم يسدد ثمنها للبائع ولكن الاحتمال المرجح (Prob.ble) أن هذا المدين سيسدد ماعليه كأن يحرر (المشترى) للبائع شيكاً مؤجلاً مع ضمانه بأن الشيك سيصرف . أما إن كان المبلغ المؤجل قد يمكن تحصيله (Possible – وفقاً لما جاء فى فصل ١ ، ٢ فيما تقدم وأيضاً بقائمة الترجمة) فإن ترجيح السداد غير قائم فى هذه الحالة الأخيرة والقابلية للتحقق هنا تكون أضعف من الحالة الأولى .

ويرتبط بذلك أنه لإثبات مبلغ ما كإيراد فإنه ينبغى أن يكون هذا المبلغ مكتسباً أى أن البائع يستحق له ثمنه . ويكون هذا المبلغ كذلك – مستحقاً للبائع – عندما يؤدى البائع كل ماعليه من إلتزامات نحو العميل ونحو السلعة (مواصفات يتطلبها العميل ، وأنتجت السلعة على أصول الصنعة وبالمواصفات العالمية وبأعلى جودة عالمية ممكنة ولاتوجد قيوداً من الغير على السلعة المباعة .. إلخ) . فاكتساب البائع لثمن السلعة المباعة خطوة رئيسية نحو تحقق الإيراد .. وعلى هذا الأساس فإن ماجاء بالمعيار رقم٥ – هذا – عن ربط عملية إثبات الإيراد بقابليته للتحقيق وليس بالتحقيق

الفعلى يبدو غريباً عن القاعدة المتعارف عليها لهذا الإثبات وهو يعتبر اعادة لمسألة أن القابلية للتحقق تتساوى مع المحقق فعلاً .

٤-١-٢ المعيار الأمريكى ٤٥

ويتناول المعيار الأمريكى ٤٥ SFAS 45 (وهذه SFAS مجموعة أخرى من معايير المحاسبة التى يصدرها مجلس معايير المحاسبة المالية FASB) نوعية معينة من إيرادات وهى التى تنتج لمانح حق استغلال اسمه أو اسم منتجه أو معداته أو كل ذلك - إلى شخص أخر . وعنوان المعيار ٤٥ هو المحاسبة على الإيراد عن أتعاب منح (الغير) حق استخدام الممتلكات Accounting for Frnchise Fee Revenue

ومن المفاهيم التى أوردها هذا المعيار عن الإيراد الذى يتحقق لمانح الحق وباختصار أنه :

«سيتم إثبات أتعاب منح حق الاستغلال لعملية بيع مفردة عندما يتم تنفيذ جميع الخدمات الهامة والشروط الهامة المرتبطة بالبيع - تنفيذاً فعلياً أو يرضى عنها مانح حق الاستغلال .

ويعنى التنفيذ الفعلى أنه :

* ليس على مانح حق الاستغلال أى التزامات باقية أو خطة لرد الأموال أو للتغاضى عن الين غير المسدد .

* جميع الخدمات الأولية نفذت فعلياً .

* لاتوجد شروط هامة أخرى ، أو إلتزامات هامة ، قائمة ..

Franchise Fee revenue from individual sales shall be recognized when all material services or conditions relating to the sale have been substantially performed or satisfied by the franchisor.

Substantial performance means.

* Franchisor has no remaining obligigation or intent to refund money or forgive unpaid debt.

* Substaintially all initial service have been performed.

* No other material conditions or obligations exist.

وقد استخدم المعيار ٤٥ مصطلح فعلى subst.nti.l كثيراً (ومن معانى هذا

المصطلح أيضاً : حقيقى وجوهرى وهام وقوى وعام) . ويقترب مفهوم التنفيذ الفعلى من مفهوم التنفيذ الحقيقى . أى أن كل إلتزام على مانح حق الاستغلال قد قام بتنفيذه وأنه ليس عليه أى إلتزامات هامة أو شروط هامة (لم ينفذها) وبالتالى لن يكون هناك أى مجال لأن يتغاضى - مانح الحق - عن مبلغ مستحق على الطرف الذى منح له حق الاستغلال أو غيره . فقد منح صاحب الحق الطرف الممنوح له حق الاستغلال : اسمه التجارى وعلاقته أو معداته - أو خليط من بعض أو جميع الممتلكات والاسم - وبالتالى فإن مانح حق الاستغلال Fr.nchisor نفذ فعلياً كل ماعليه نحو الممنوح له هذا الحق.

ومن أهم الأمثلة فى الحياة العملية على منحق الاستغلال هو أن تعطى شركة مصر للبترول - فى مصر - لعميل ما حق استغلال وإدارة محطة خدمة وتموين السيارات («محطة بنزين» كما يطلق عليها) . فالمحطة تحمل اسم شركة مصر للبترول والمعدات عادة مملوكة للشركة وليست معدات الممنوح له حق الاستغلال - Fr.nchisee - الذى قد يملك ، أو يكون مستأجراً ، للأرض التى ستقام عليها محطة البنزين - والعقد بينهما Fr.nhise .greement يحكم جميع المعاملات . (ومن الأمثلة الأخرى محلات «كنتاكى فرايد تشكن» ، «وماكدونالدز» - وغيرهما - لبيع المأكولات السريعة) . ويلاحظ أن الأنشطة التى تتم على أساس «منح حق استغلال» تعتمد أساساً على وجود منشأة عملاقة تتمتع باسم كبير واسع ويرغب مالكها (أو ملاكها) فى منح حق استغلال للغير حيث سيزداد انتشارها وتزداد بالتالى معدلات إيراداتها (كأتعاب من الممنوح لهم الحق وهو مايؤدى أيضاً إلى زيادة إنتشار الاسم عالميا) . وهذه الأنشطة رغم أنها منتشرة إلا أن نوعية انتشارها قد تختلف شكلاً عن انتشار أنشطة أخرى كأنشطة تصنيع وتجارة الملابس الجاهزة والأغذية المصنعة («مربات» و «عصائر» ..) والمياه الغازية والصناعات الخشبية فالتركيز هنا على السلعة (رغم أن اسمها مستمد من اسم مصنعها) أما فى أنشطة منح حق الاستغلال فالمصنع ذاته أو الموقع (مثل محل «كنتاكى» أو محطة «البنزين») ، قد يكون هو موضع التركيز .

إذاً فإن هذين المعيارين يركزان [١٥] على مراحل أو مقومات أساسية لإثبات الإيراد بالقوائم المالية ومن أهمها :

أ – تنفيذ البائع أو مانح حق الاستغلال والحاصل عليه إلتزامتهما فعلياً .

ب– ويتحقق الإيراد (حتى يمكن إثباته فى هذه المرحلة) .

هذا وبالطبع مع تحقق شروط إثبات الإيراد الأخرى مثل نقل الملكية (كما سيجيء) . وهذا النقل ليس شرطا فى منح حق الاستغلال المشار إليه

وبكلمات أخرى فإن البائع – فى عملية البيع المتعارف عليها – إن سلم العميل أو المشترى السلعة (أو الخدمة) التى يرغبها أ – بالمواصفات العالمية المتعارف وبالسعر المتفق عليه بينهما وبتراضى تام ودون تأثير على أيهما وأدى كافة إلتزاماته (نحو السلعة والمشترى) يكون قد ، ب– استحق أو اكتسب الإيراد من بيع هذه السلعة. جـ– ويكون الإيراد بهذا قد تحقق ويمكن إثباته .

ومع هذا يظل هناك شرطاً جوهرياً – ضمن شروط أخرى قد تكون أقل أهمية– لإثبات الإيراد من البيع (أو من منح حق استغلال) وهو حصول البائع على ثمن بيعه السلعة (أو الخدمة) نقداً أو بدائل النقدية (شيك مصرفى مثلاً) . فهذه النقدية الداخله هى التى تجعل الأصل (السلعة المباعة) محققاً أو مباعاً . وتقوم كثيراً «التأكيدات المعقولة» بتحصيل قيمة السلعة المباعة ، مقام النقدية المحصلة بالفعل وإن كان الاعتداد هنا يكون على «متانة» ومعقولية القاعدة التى بنى عليها الحكم بأن التأكيدات معقولة أو غير معقولة ، وبالتالى مدى إمكانية الإعتماد على تلك القاعدة .

٤-٢ القانون البريطانى

يتم فى بريطانيا وكأى دولة أخرى تعديل القانون البريطانى كلما تطلبت الحاجة وكلما ظهرت مشكلات محاسبية بين المحاسبين البريطانيين أو غيرهم فى معالجة مسائل معينة . ولقد كان من أهم التعديلات – فى هذا الخصوص – ماجاء بالقانون الشركات الصادر فى سنة ١٩٨٩ – (CA 1989) .

٤-٢-١ المدرسة البريطانية والإهتمام بتوقيت الإثبات

٤-٢-١-١ مفاهيم وتعريفات

ومن المفهوم أن الإيراد لايتم إثباته إلا إذا تحقق الأصل أى بيعت السلعة . وبكلمات أخرى فإن إثبات الإيراد يتم إذا : أ- حدثت الواقعة المنشئة له . ب- أمكن قياس وتحديد قيمته (أو حجمه) ، جـ- اكتسبه البائع ، د- وسدد المشترى ثمن السلعة أو أعطى ضمانات قويه لسدادهما . وهذه بعض وليس جميع القواعد الهامة فى تحديد ليس فقط الإيراد بل الربح (الإجمالى والصافى - أو الخسارة) .

وتركز المدرسة البريطانية فى إثبات الإيراد على توقيت هذا الإثبات . وهذا التوقيت ليس فى الحقيقة - وكما سيأتى - توقيتاً واحداً سيحدث بعد واقعة معينة وإنما هناك أراء ومناقشات حول إمكان إثبات الإيراد فى أى مرحلة من مراحل عمليتى الإنتاج والبيع ويقول فى هذا «دافيز وباترسون وويلسون» أنه :

«... ليس فى المحاسبة المالية الحديثة أساس مشترك لإثبات الإيراد من جميع أنواع عمليات المبادلة ، وهناك قواعد مختلفة وأحياناً غير ثابتة» للظروف المختلفة ... no common basis of revenue recognition exists in contemporary financial accounting for all types of exchange transaction; different "and somtimes inconsistent" rules exist for different circumstances" .

إذاً وفقاً لهؤلاء الكتاب ليس هناك أساس مشترك لإثبات جميع العمليات المالية والتجارية بالقوائم المالية وتختلف قواعد الإثبات باختلاف الظروف (بل إن القواعد قد لاتكون ثابتة inconsistent ويمكن أن يترجم أيضاً إلى غير متفقة) . وأنواع الإيرادات هذه تنشأ من عمليات المبادلة أى العمليات التجارية حيث يتم فيها مبادلة سلعة (أو خدمة) بنقدية أو ببدائل النقدية (وسنوضح هذه التواريخ التى قد يثبت فيها الإيراد حالاً) .

ويؤكد «هاريسون» على أهمية مفهوم التحقيق والبيع الفعلى :

«يبين مفهوم التحقيق أن الإيراد يجب أن يتم تسجيله فى دفاتر حسابات المنشأة فقط عندما يتم إحلال مدين أو نقدية محل البضاعة المباعة . والبضائع المرسلة لعميل معين تظل فى ملكية المرسل حتى يشير العميل أنه «أو أنها» اشترى البضائع .

Realisation concept states that revenue should only be recorded in the business books of account when the goods sold have been replaced by a bedtor or by cash. Goods sent to a potenial customer remain the property of the sender until the customer indicates that he/she has purchased the goods”

والمرسل هنا هو البائع .

أى أن «هاريسون» يلخص عملية المبادلة : بضاعة أو سلع بنقدية أو بمدين ولكنه لم يؤكد على أهمية التحصيل – فى حالة وجود مدين بقيمة البضاعة المباعة – بل أعتبر فقط أن إشارة العميل بأنه اشترى السلعة هو إجراء كافى لإتمام المبادلة (سلعة = ثمن بيعها مدفوع) . وهو يتناول المبادلة فى عملية تجارية للسلع ولم يشر للخدمات وقد يكون السبب فى ذلك أن : أ- النشاط السلعى (إنتاج وبيع) يبدو أضخم وأوسع وأكثر إنتشاراً من الخدمى ، ب- التعامل مع النشاطين يتم عادة على أساس واحد فالانتاج فى كل منهما يتم لكى يباع .

ويذكر «اكسندر وبرايتون» أن المحاسب يقارن بين ربح ستة شهور مثلاً من السنة الحالية وربح نفس الشهور الست من السنة السابقة ويتساءل عن مدى وجود علاقة متداخلة بين أرقام الأرباح وأرقام الميزانية . ثم لتحديد الأرباح «يجب استخدم مفهوم تحقيق الإيراد .. واستخدام قاعدة المقابلة .. قاعدة الحيطة والحذر حيث أن الإيراد يثبت .. ويضافة للفترة .. عندما يكون قابلاً للقياس بموضوعية .. وقيمة الأصل المدين (فى المقابل) مؤكد بمعقولية ..

apply the revenue - recognition convention .. apply the matching convention .. and prudence .. revenue is recognized.. allocated to the perriod .. is capable of objective measuremend and the asset value receivable is reasonably certain”..

وتبين الفقرة الأخيرة أن قيمة الأصل المدين والذى قد يكون هذا الدين عن البيع المؤجل مؤكد تحصيله تأكيداً معقولاً و convention يعنى أيضاً اتفاق / مؤتمر .

ويهم هنا التأكيد على أن- قواعد إثبات الأرباح بالقوائم وبالدفاتر – فى معظم إن لم يكن جميع معايير المحاسبة – تكاد تكون هى ذات قواعد إثبات الإيراد فما يسرى على هذه يسرى على أيضاً الأرباح .

ويلخص رأى «بيرى» بشكل عام أراء للمدرسة البريطانية – سواء ما جاء فى

معايير SSAPs أو فى قانون الشركات البريطانى CA أو فى أراء محاسبين تم ذكرها عن إثبات الإيراد :

« يبين مبدأ التحقيق أن الإيراد يتم إثباته فقط :

* عندما تنتهى مرحلة الاكتساب (أو الاستحقاق) فعلياً .

* وإذا كان استلام المدفوعات عن السلع والخدمات مؤكداً بشكل معقول ...

دعنا نبدأ بالنظر - بشكل عام - إلى عملية إنتاج وبيع ونفحص النقاط المحتملة (٢) التى يمكن أن نثبت الإيراد عندها بالإشارة إلى مبدأ التحقيق :

نقطة ١ : مدخلات/نقطة ٢ إنتاج/نقطة ٣ : سلع تامة/نقطة ٤ : بيع سلع/نقطة ٥ : استلام نقدية .

The realization principle states that revenue should only be recognized :

* When the earning process is substantially complete and when the receipt of payment for the goods and services is reasonably certain... Let us start by looking in genral terms at a production and selling process and examine the possible points at which we could recognize revenue in accordance with the realization principle:

Point 1 : Inputs / Point 2 : Production/Point 3 : Finished goods/Point 4 : Sale of goods/Point 5 : Receipt of cash".

ويرى «بيرى» أنه من غير المحتمل unlikely أبداً أن يثبت الإيراد عند النقطة رقم ١ ولكن ممكن أن يثبت عند نقاط أخرى (وهذا ماسيتم إيضاحه حالاً) .

ويؤكد «بيرى» - وهو مانركز عليه ونهتم به كما جاء بهذا الكتاب - على مرحلة الاكتساب بأداء البائع ماعليه ثم مرحلة تحصيل النقدية باعتبارها لازمة فى إثبات الإيراد . **ويهم فى ذلك «أن نكرر بأن تكوين مخصص للدين المشكوك فى تحصيله وإثبات الإيراد بالاجمالى (محصل وما لم يحصل بعد) ليس إجراءً يعادل إثبات الإيراد بالمبلغ المحصل فقط ، لأسباب متعددة ذكرناها .**

ويناقش البريطانيون «بيتر اتريل Peter Atrill ، وداڤيد هارڤى D.vid H.r-vey ، وادوراد ماكلانى Edw.rd Mcl.ney - فى مؤلفهم الذى اشترك فى نشره

المعهد البريطانى للمحاسبين القانونيين ACCA - أيضاً هذه النقطة الهامة وهى نقطة توقيت (أو تاريخ) الذى يمكن عنده إثبات الإيراد ، فمثلاً هل يتم إثبات البيع فى حسابات المنشأة عندما تتسلم : أ- طلب العميل أو ب- عندما تعطى البضائع للعميل goods p.ss to customer أو جـ- عندما يدفع ثمن البضائع ?customer p.ys for good . ويقولون أنه ينبغى تطبيق مفهوم التحقق الذى يبين أنه :

«طبيعياً أن يثبت البيع ، عندما تُعطى البضائع للعميل وأن يقبلها . ويبنى ذلك على فكرة مؤداها أنه عند هذه النقطة يمكن أن يوجد مقياس ما موضوعى لتحقيق «الإيراد» «أنه يوجد قبول من العميل لإلتزام ما بأن يدفع ، وأن هناك فرصة جيدة فى أن هذا الدفع سيقوم به العميل فعلاً .

... the sale should normally be recognised when the goods phsically bass to the customer and they are accepted by him. It is based upon the idea that at this point some objective measure of achievement "revenue" can be made, that there is acceptance by the customer of some kind of obligation to pay and that there is a good chance that such payment will actually be made by the customer."

إذاً فإن هؤلاء الكتاب ، وبعضاً من الكتاب الذين ذكرت أرائهم فيما تقدم ، يركزون كثيراً على «توقيت» الإثبات «باعتباره جزءاً من قواعده» . أضف إلى هذا بأن التوقيت يعتبر عنصراً أساسياً فى إظهار الإيراد بالقوائم المالية مثله مثل القواعد . فمثلاً إذا تطلب الأمر أن يكون توقيت إثبات الإيراد هو تاريخ سداد العميل لثمن البيع والذى سيتم بعد ٨شهور من إعداد القوائم المالية فإن تلك القوائم المالية سيتم إعدادها دون إثبات هذا الإيراد إن كانت لدى المنشأة البائعة تأكيدات معقولة ويعتمد عليها بأن هذا السداد لن يتم أو كاند ، إحتمالات السداد بعيدة .

ويؤكد «اتريل وهارفى وماكلانى» ، إنبثاقاً من المعايير البريطانية وقانون الشركات البريطانى - فيما يتعلق بإثبات الإيراد من البيع على :

أ- إستلام العميل (المشترى) البضاعة من البائع .

ب- قبول العميل لتلك البضاعة .

جـ- وجود إلتزام من العميل بسداد قيمتها .

د - وجود فرصة جيدة بأن العميل سيدفع ماعيه ، بالفعل .

فمسألة الإستلام فى المدرسة البريطانية هامة وكذا قبول العميل للبضاعة بما يشكل واقعه إثبات الإيراد. ويؤسس ذلك وكما يقولون على فكرة مؤداها وجود نوع ما من الإلتزام بالدفع أى سداد المشترى ثمن المشتريات للبائع . ولم يحدد الكتاب المقصود بهذا الإلتزام ومواصفاته خاصة وأنه ليس كل إلتزام بالدفع - حتى ولو كان قوياً - يتحول تلقائياً إلى سداد فعلى (للبائع) . ورغم أن تلك المسألة جوهرية وتحتاج للمزيد من المناقشة إلا أنه يمكن فى عجالة القول أن هؤلاء الكتاب يتناولون عملية عدم السداد وكأن الأمر فى «الزمن الجميل» حيث تكون «الكلمة» هى كل شئ أى وكأن هذه العملية التجارية بين طرفين (ويمكن أكثر) يتعاملان فى إتفاقية ولو شفهية يعتمد فيها على الإحترام والثقة بين رجال طيبين gentlement gre.ment غير أن الأمر ليس كذلك الآن خاصة وإن كان مبلغ البيع ضخماً ببلايين الدولارات (كما فى بيع طائرات مدنية أو حربية أو بواخر ..) فالمطلوب سداد نقدى أوكالنقدى (مثل الصكوك التى تقوم بالفعل مقام النقدية : شيك مقبول الدفع ...) . ولكن إن كانت المستندات أقل قوة وأقل حجية مثل كمبيالة أو شيك مؤجل فهما وكما أشرنا صكوك لاتنهض دليلاً كافياً يؤكد بدرجة معقولة أن السداد سيتم أى أن هذه الصكوك تلازمها أمور غير مؤكدة وشك - قد يكون كبيراً أو بسيطاً - فى السداد . والملاحظ أن كثيراً ماتدخل تلك الصكوك قاعات المحاكم كقضايا تتداول لحين الحكم فيها . وبغض النظر عن طول أو قصر فترة المحاكمة فإن مايهم فى عملية التبادل (سلعة مقابل نقدية) هو أن يحصل البائع على ثمن السلعة التى قدمها للعميل وارتضاها (الأخير) وحتى إن حكمت المحكمة خما نهائياً بذلك فإنه ومع هذا قد لايكون لدى العميل (المحكوم عليه - إذا كان ذلك هو حكم المحكمة) نقدية كافية يسدد بها ماعليه للبائع . فتصبح القيمة المستحقة عليه للبائع ، أو جزء منها ، ديون معدومة . وكنتيجة لذلك فإنه قد يكون من المفضل - ووفقاً لرأى سيجئ فى هذا الفصل - أن يتم خصم المبلغ المؤكد عدم تحصيله من مبلغ الإيراد الإجمالى عن تلك العملية . فإذا كان العميل قد سدد ٨٠٪ عن عملية بيع قيمتها مليون جنيه - أى سدد مبلغ ٨٠٠ ألف جنيه - وكان المحتمل(١)عدم سداد ، أى مرجح عدم سداد ، الباقى فإن ما يمكن إثباته كإيراد هو مبلغ ٨٠٠ ألف جنيه - وليس إثبات المليون جنيه فيتم مثلاً إثبات (٢٠٠) ألف جنيه

كديون معدومة تطرح من المليون جنيه إيراد فيظهر رقم الأعمال غير مغالى فيه .

وتختلف مسألة إثبات هذا الإيراد بالصافي عما جاء في رأى محاسبى - متفق عليه إلى حد كبير - ويتطلب إثبات الايراد بقيمته الإجمالية . ذلك أن مبلغ المليون جنيه غير محقق بكامله لأن (٢٠٠) ألف جنيه غير محققة إذا وفقا لمبدأ الحيطة والحذر لايثبت إلا ماهو محقق وممكن تحقيقه وهو فقط (٨٠٠) ألف جنيه .

ويتناول هؤلاء الكتاب في عملية المبادلة مسألة - جاءت في أراء أخرى كثيرة وفي معايير المحاسبة - وهي أنه وكأمر يحدث في المعاملات التجارية فإن تمرير النقدية من المشترى للبائع قد لايتم في ذات الوقت الذى يتم فيه تمرير أو إعطاء السلع من البائع (أو المورد) للمشترى . وممكن في رأيهم إثبات الإيراد رغم عدم التحصيل الذى قد يتم في وقت لاحق . وعلى العكس فإن عدم تسليم السلع (من البائع للمشترى) وتسليم النقدية (من المشترى للبائع) يعنى وكما هو معروف أن عملية البيع لم تتم بعد ويكون إثبات الإيراد سابقاً لأدائه prem.ture ولذلك قد يمكن اعتبار المبلغ المحصل إيرادات محصلة مقدماً .

ويعود هؤلاء الكتاب فيؤكدون على رأيهم من أنه :

«لاينبغى النظر إلى إثبات الإيرادات على أنها ضمانة لاستلام النقدية . (لأن) احتمال(٢) وجود ديون رديئة احتمال قائم بوضوح ..... والإثبات الذى شرحناه أعلاه هو طريقة معقولة لمعالجة معظم العمليات . وهناك مجالات أخرى واضحة يكون إثبات الإيراد فيها على وجه الخصوص صعباً . ومن المهم إدراك أن إثبات الإيرادات ليس دائماً هو، وكما يمكن تصوره ، (مسألة واضحة .

The recognition of revenues should not be seen as guarateeing receipt of cash. The possibility of bad debts clearly exists...recognition in the way described above is a reasonable way of approaching most types of transaction. There are clearly other areas where revenue recognition can be particularly difficult... it is important to realise that recognition of revenues is not always the clear cut issue which it might be imagined to be" .

ويمكن أن نخلص من الفقرتين المترجمتين من رأى هؤلاء الكتاب ، لإثبات الإيراد ، أن مناقشتهم للبيع الأجلَ (أو للبيع الذى تحصل جزء منه وبقى جزء دون

تحصيل) تحتاج لمزيد من المناقشة . فمثلاً أ – ماهو مدى وحجم وأهمية عدم التأكيد الذى يحيط بالمبلغ غير المحصل ؟ ب– وماهى أهمية وقوة الصك الذى يلتزم به العميل المدين (الشيك العادى ليس فى قوة وحجية الشيك مقبول الدفع) ؟

وتحقيق الأصل – كما إتفق عليه بين المحاسبين – يعنى ، عادة ، أن عملية المبادلة قد تمت فحصل البائع (أو المورد supplier) على مبلغ البيع أو على صك بديل (شيك مقبول الدفع مثلاً) وحصل المشترى على البضاعة وقبلها والتزم بها أما فى حالة عدم وجود هذا البديل (أى مافى حكم النقدية) فإن عملية المبادلة لاتكون قد تحققت وبالتالى يكون الإيراد كذلك، أى غير محقق . ورغم أن هؤلاء الكتاب يقولون أن إثبات الإيراد لايعد ضمانه على أنه سيتم تحصيله ، وهو أمر منطقى جداً – فهم يذكرون بإحتمال وجود ديون رديئة وبأن هناك إيرادات لايكون إثباتها واضحاً ومحدداً cle.r cut بمعنى أن بعض شروط تحققها غير واضحة أو غير مؤكدة – إلا أنهم لم يؤكدوا على نوعية الضمانة أو التأكيدات التى قد يرون أنها ضرورة حتى يتم إثبات الإيراد (بالقوائم المالية) أو عدم إثباته .

ومما تقدم يمكن القول أن من هذه الأراء الخمسة (١٦) لكتاب بريطانيين يمكن استنباط وبشكل عام قواعد الممارسات البريطانية – وأيضاً المفاهيم العامة التى يمكن استقائها من المعايير البريطانية وكذا القواعد ا لتى يتطلب قانون الشركات البريطانى العمل بها – فى شأن إثبات الإيراد . ولعل من أهم تلك المفاهيم والقواعد الواجب العمل بها فى إثبات الإيراد : أ – «الاكتساب والتحقيق» (كما فى المعايير الأمريكية) ب– تسليم البضاعة للمشترى جـ– سداد المشترى ثمن بضاعته (ب ، جـ هما لب عملية التبادل التى هى أساس هام لإثبات الإيراد – مع ملاحظة أن بعض الكتاب لايعول كثيراً فى كتاباته ، وهو أمر قد يبدو صعب الفهم ، على أهمية السداد الكلى لقيمة عملية البيع وأهمية وجود تأكيدات على سداد ثمن البيع الذى أوجل سداده) . د–تطبيق مفهوم المقابلة هـ– والحيطة والحذر.

وواضح مما تقدم أن قواعد إثبات الإيراد البريطانية لاتختلف – كثيراً – مع قواعد الإثبات الأمريكية .

٤-٢-١-٢ توقيتات متباينة يمكن أن يثبت فيها الإيراد

ويمكن أن تصنف توقيتات إثبات الإيراد عادة من خلال ثلاث مداخل رئيسية (لإثبات الإيراد) - أوردها داڤيز وباترسون وويلسون ، ويعتمد كل مدخل على ظروف خاصة به : ١- مدخل الحدث الخطير (الجوهرى) The critic.l event .ppro.ch ٢- المدخل المتنامى (المتزايد) The .ccretion .ppro.ch ٣- مدخل تخصيص الإيراد The revenue .lloc.tion .ppro.ch .

مدخل الحدث الخطير (الجوهري) :

يقول «داڤيز وباترسون وويلسون» - بما يشبه فى هذه الجزئية رأى الكسندر وبرايتون - أن مراحل دورة التشغيل (الأعمال) oper.ting cycle (وأحياناً يطلق عليها دورة النقدية من نقدية إلى نقدية c.sh cycle) لمنشأة ما تتضمن حيازة أو الحصول على البضائع أو المواد الخام ، وإنتاج السلع ، وبيع السلع أو الخدمات للعملاء وتسليم السلع أو الخدمات المقدمة والتحصيل النهائى للنقدية ultim.te collection of c.sh (وممكن والتحصيل إن لم يتم نقداً مرة واحدة أن يتم على دفعات ، وبالتالى فإن أخر دفعة تمثل التحصيل النهائى) . وقد تكون هناك أحياناً عمليات مابعد مرحلة التحصيل كما فى أحوال إلتزامات لخدمات مابعد البيع .fter s.les service oblig.-tions . ويعتمد هذا المدخل على أن الإيراد يتم اكتسابه أو يصبح مستحقاً عند نقطة فى دورة العمليات يتم فيها اتخاذ أكبر القرارات خطورة ، أو القيام بأكثر الأعمال خطورة the most critic.l decision is m.de of the most critic.l .ct is per-formed. وهذا الرأى هو رأى «جون هـ مايرز John. H. Myers» [١٧] . ووفقاً لرأى «مايرز» فإنه ينبغى تحديد الحدث الأكثر خطورة الذى قد يقع فى أى مرحلة من مراحل عمليات الإنتاج والبيع أو عملية اكتساب (أو استحقاق) الإيراد revenue e.rning process مثل مرحلة نهو الإنتاج أو وقت البيع أو وقت التسليم أو وقت التحصيل .

ويقول الكتاب الثلاث أن إثبات الإيراد يخضع -- وكما أشرنا فيما تقدم - لعدد من الأمور غير المؤكدة مثل تقدير تكاليف إنتاج أصل ما وسعر بيعه والتكاليف المضافة additional إلى تكلفة بيعه ومرحلة تحصيل النقدية النهائية وعلى هذا الأساس فإن جوهر تحديد النقطة الأكثر خطورة فى هذه المراحل المشار إليها يكمن - وفقاً لما أورده هؤلاء الكتاب - فى التعرف على النقطة ، فى تلك الدورة ، التى يكون عندها تقدير الأمور غير المؤكدة الباقية بدقة كافية تمكن من إثبات الإيراد ..

.. identify a point in the cycle at which the remaining uncertainties can be estimated with sufficient accuracy to enable revenue to be recognised". (١٨)

ويفهم من هذا أن التوقيت المناسب لإثبات الإيراد هو الذى تكون فيه الأمور غير المؤكدة (الباقية) محدودة وبسيطة بحيث يمكن لبساطتها تقديرها بدقة كافية. ولذلك فقد تكون هناك أكثر من نقطة وليست نقطة واحدة لهذا التحديد وكلما تقلصت الأمور غير المؤكدة كلما أمكن التقدير بدقة ويكون عادة ذلك فى المرحلة الأخيرة من الإنتاج أو البيع . ففى مرحلة البيع ممكن الآ تكون هناك أموراً غير مؤكدة فى بيع السلعة سوى تكاليف بيعها (فى منشأة تنتج وتبيع سلعها المنتجة) .

وعلى العكس من ذلك ففى المراحل الأولية لدورة العمليات عند شراء الخامات - فى منشأة صناعية - يصعب نسبياً إثبات الإيراد إن تمت عملية بيع لأن هناك المئات من الأمور غير المؤكدة التى يصعب تقديرها بدقة مثل تكاليف الإنتاج الصناعى للسلعة خاصة إن إعتمدت على تكنولوجيا تتطور بطبيعتها سريعاً (كما فى تصنيع أجهزة الكمبيوتر وأجهزة التليفزيون والتليفون) .

ورغم وجاهة هذا الرأى إلا أن العمل به قد يبدو صعباً وغير عملى . ولذلك قد يمكن العمل بهذا الرأى بعد المرحلة النهائية للإنتاج أى والسلعة تامة حيث يكون تكاليف الإنتاج (مباشرة وغير مباشرة) قد تحددت ولامجال للتقدير ، وكذا فى مرحلة البيع حيث كما أشرنا قد يسهل نسبياً تحديد تكاليف البيع . وبعد إتمام السلعة قد يكون من السهل معرفة الأمور غير المؤكدة الباقية وهى مصروفات التسليم (إن وجدت) ثم البيع . وفى العقود طويلة الأجل (أو عند العمل بـ JIT) فإن تكاليف الإنتاج تكون محددة بدقة مسبقاً ولاتكون هناك تكاليف بيع غير منظورة وبالتالى تكون نقطة إثبات الإيراد - وهذا أيضاً مايراه هؤلاء الكتاب - هى نقطة إتمام السلعة . ولم يناقش

هذا الرأى بعض النقاط الهامة كما إذا رد المشترى للبائع السلعة المباعة - وفقاً لما يقضى به التعاقد بينهما لعدم رضائه عنها فلايكون هناك بذلك بيعاً أو إذا ظهرت بالسلعة بعد بيعها عيوباً فنية . فرغم أنه فى هاتين الحالتين تسلم المشترى السلعة إلا أنه أعادها للبائع . وفى هذه الحالة فإن البيع فيه مشكلات .

ولأن البيع إن تم يكون هو المرحلة قبل الأخيرة (والأخيرة هى تحصيل - البائع ثمن السلعة المباعة) فإن تلك النقطة - بعد اكتساب البائع ثمن السلعة المباعة وتكون تلك السلعة ، وإلى حد كبير ، قد تحققت - وهى البيع تشكل النقطة الخطيرة فى مراحل الإنتاج والبيع وتصبح عندها الأمور غير المؤكدة - وفقاً لما أورده الكتاب الثلاث - حينئذ هى فقط أ- إحتمال(٢) رد السلع وذلك عندما يكون للعميل الحق لهذا الرد وإلغاء البيع ب- الفشل فى تحصيل ثمن البيع (فى حالة إذا كان البيع بالأجل جـ- أية إلتزامات أخرى فى شروط الضمان . والحقيقة أن العرف الجارى فى معظم ، إن لم يكن جميع ، المنشآت التجارية - خاصة «محلات الأقسام depart ment stores (وهى التى تتضمن أقساماً تبيع مختلف أنواع المنتجات للجمهور مباشرة - وقد تطلق عليها تسميات أخرى مثل محلات تجارة التجزئة أو محلات بيع جميع أنواع السلع ..) - أن المشترى يعيد السلعة بعد شرائها - بفترة وجيزة وأحياناً طويلة طالما كان معه إيصال المحل المتضمن قيمة السلعة التى اشتراها منه . بمعنى أن العميل يعيد السلعة التى اشتراها باعتبار أنه «على حق» حتى ولو لم تكن بها عيوب أو كانت بها عيوب بسيطة للغاية . إذاً مسألة حق العميل فى رد السلعة قائمة فى معظم الأحوال وينبغى اعتبارها ركناً أساسياً فى تقدير تكلفة الأمور غير المؤكدة . أما فى حالة وجود عيوب خافية بالسلعة لاتكتشف إلا بعد استعمالها فترة معينة - كما إذا كانت السلعة سيارة ركوب وقد لايغطيها الضمان ولاتغطيها «خدمات مابعد البيع» - فقد يترتب على تلك العيوب إن وجدتها المنشأة المصنعة خطيرة على حياة ركاب السيارة أن تسحب جميع سياراتها هذه من السوق وتعوض أصحابها إما نقداً أو بسيارات أخرى . وبكلمات أخرى فإن المنشأة ستخسر إيرادات بيع تلك السيارات علاوة على تكاليف التعويضات أو تكاليف السيارات البديلة علاوة عدم تحقيق أرباح على تلك السيارات . وهذه جميعها أمور غير مؤكدة وحدثن فى الحياة العملية. يجب

أخذها بعين الاعتبار عند تحديد توقيت إثبات الإيراد والتكاليف المستقبلة التى قد تحدث من جراء البيع .

ورغم أهمية التسليم فى إثبات الإيراد باعتباره شرطاً أساسياً لإتمام عملية التبادل فإن بعض الكتاب ومنهم هؤلاء (داڤيز وباترسون وويلسون) يقولون أنه فى قانون بيع الضائع (السلع) البريطانى لسنة ١٩٧٩ فإن التسليم ليس ضرورياً لإتمام عملية البيع :

«عقد بيع سلع هو عقد يقوم البائع بمقتضاه بتحويل ، أو يوافق على تحويل ملكية السلع إلى المشترى مقابل نقدية تسمى سعراً

... A contract of sale of goods is a contract by which the seller transfers or agrees to transfer the property in goods to the buyer for a money consideration, called the price" .(١٩)

ويمكن أن يطلق على مصطلح goods سلعاً أو بضائع وبالتالى يمكن أن يعنون القانون باسم قانون «بيع البضائع») . ويركز القانون البريطانى إذاً على تحويل أو نقل الملكية وسداد قيمتها لإتمام عملية البيع . والمعروف أن القانون المصرى (وأيضاً فى قوانين البلاد الأخرى) ينظم المنقول (كالبضائع) بخلاف الثابت (كالعقارات) حيث أن الحيازة هى سند الملكية فى المنقول أما الثابت فيجب أن يسجل بالشهر العقارى لكى تنتقل ملكيته للمشترى . ولكن إن لم يكن لتسليم السلعة للمشترى أهمية – كما يقول هؤلاء الكتاب عن القانون فيكيف يتسنى للبائع أن يطالب بثمن البيع دون إذن يثبت أن المشترى قد تسلم منه السلع أو البضاعة المتفق عليها والمعتقد أن نقل ملكية البضاعة المباعة للمشترى – تطبيقاً لقانون بيع البضائع البريطانى – يستوجب بداءة تسلم المشترى لها فإذا كانت البضاعة سلعاً استهلاكية فإن ملكيتها تنتقل إلى المشترى منطقياً بعد أن يتسلمها حتى لم يستفد بها ومن المفروض أنه دفع ثمنها .

والجدير بالإشارة أن المعيار الأمريكى ٥ SFAC 5 – السابق الإشارة إليه – يتطلب – ضمن مايتطلبه – فى هذا الخصوص أنه «إذا كان البيع أو استلام النقدية «أو كلاهما» سبقاً الإنتاج والتسليم» مثل ، الاشتراك فى المجلات» فإن الإيرادات قد يتم إثباتها على أنها تستحق للبائع

بموجب الإنتاج والتسليم ..

If sale or cash receipt "or both" precedes production and delivery "for example, magazine subscriptions" revenues may be recognized as earned by production and delivery".

ورغم أن المعيار الأمريكى ٥ يهتم ، وهو أمر طبيعى ، بعملية تحصيل ثمن البيع باعتبارها جزء رئيسى من عملية التبادل (سلعة أو خدمة مقابل نقدية أو بدائلها) فإنه يتناول أيضاً مسألة التسليم لأهميتها فى إثبات أن التبادل قد تم وسواء أكان التسليم عند البيع وتحصيل الثمن أو بعده أوْ حتى قبله فينبغى أن يكون هناك استلام رسمى (من المشترى) للبضاعة المباعة وهى المجلات فى مثال المعيار . فإذا لم يصل عدد من إعداد المجلة – التى اشترك فيها العميل – إليه فإن على الموزع – أو المتعاقد مع العميل – أن يرسل له بدلاً منها . فالنقدية قد تسبق الإنتاج والتسليم ثم يلحقان بها فيما بعد .

وهناك فى مدخل الحدث الخطير لإثبات الإيراد توقيت ثالث لإثبات الإيراد (بخلاف توقيت نهو السلعة (أو الخدمة) وتوقيت بيعها) ، وهو فيما بعد التسليم . وأهم أمر غير مؤكد هنا هو السداد وفيما إذا كان المشترى سيقوم به أم لا (أى تحصيل البائع لثمن السلعة collectability) وذلك على اعتبار أن هذا الرأى يفترض أن البيع ليس نقداً (رغم أن الكتاب لم يوضحوا ذلك بالتحديد) . ومن ثم فإنه من المحتمل – وكما يقترح «داڤيز وباترسون وويلسون» – أن تكون المعالجة المحاسبية هنا هى «قيد المبيعات مع تأجيل إثبات الأرباح حتى يتم إستلام (تحصيل) النقدية until cash is received . وكإجراء بديل فإنه قد يكون من المناسب تأجيل إثبات إجمالى البيع وليس فقط الأرباح حتى يتم التأكيد على التحصيل بشكل معقول until collection is reasonably assured» . وأرى أن عدم إثبات أية إيرادات وليس فقط أية أرباح حتى يحصل البائع على تأكيد مقبول ومعقول ، من أنه سيحصل ثمن السلعة (أو الخدمة) المباعة – هو الإجراء الأصح . ومثال ذلك تطبيقاً لرأى هؤلاء الكتاب هو عندما تعطى

منشأة بائعة لعمليها الحق فى رد البضاعة المباعة بعد مرور فترة على استلامه لها ، ففى هذه الحالة إذا لم يتم تقدير المردودات بشكل معقول فإنه لايتم إثبات إيراد البيع الآ عندما يتسلم البائع ثمن البضاعة المباعة (مع الأخذ فى الاعتبار أيضاً احتمالات ردها) وقد أضاف الكتاب الثلاثة إلى ذلك أنه يمكن إثبات الإيراد عندما يقبل العميل البضاعة ويعبر صراحة أو ضمنياً عن معرفته بإلتزامات الدفع أو بعد إنقضاء المدة المحددة للمشترى لسداد ثمن البضاعة ،فهو ما يعنى أن المبادلة لم تتم وأن التحصيل لم يتم وقد لايتم ومن ثم فإن الإيراد لم يتحقق بعد . ويلاحظ أن الكتاب لم يوضحوا تلك المسألة بالتحديد) .

ويجدر التكرارات بأن هذين الشرطين الأخيرين معرفة المشترى بالإلتزامات أو إنقضاء المدة المحددة للمشترى – ليسا شرطين كافيين لإثبات الإيراد إلا إذا كان هناك تأكيد معقول على أن المشترى سيسدد فعلاً ماعليه . أما مجرد معرفته بالإلتزامات أو إنقضاء المدة فكل منهما يعنى أن المبادلة لم تتم وأن التحصيل لم يتم وقد لايتم ومن ثم فإن الإيراد لم يتحقق بعد . ومن المشاهد فى الحياة العملية أن معظم الشيكات المؤجلة التى تتعامل بها العديد من المنشأت – خاصة فى مصر – ليست فعالة فكثيراً مالايتم صرفها عند استحقاقها مما يدفع المنشآت الدائنة إلى محاولة استئدائها قانونا . **ولايغير من ذلك وكما أشرنا أن هناك مخصصات لمقابلة تلك الأرصدة المدينة ولوضع توازن بين الإيراد المثبت وبين هذه التكلفة كمخصص – لأن النتيجة النهائية عدم تحقق إيرادات فى السنة التى حدثت فيها التكاليف ومن ثم لا توازن .**

ويلاحظ أن هؤلاء الكتاب عند مناقشتهم لتوقيت مابعد الاستلام باعتباره توقيتاً صالحاً لإثبات الإيراد – وليس فى التوقيتين الأخرين – أشاروا إلى تحصيل ثمن البيع رغم أن عملية التحصيل هامة فى كل الأحوال (وقد يرجع ذلك إلى أن استلام المشترى السلعة المباعة قد يجعل من أمرعدم سداده قيمتها أبعد احتمالاً عن أن لم يتسلمها) .

المدخل المتنامى (المتزايد)

ويقترح هذا المدخل أن :

«يتم إثبات الإيراد أثناء عملية الإنتاج بدلاً من نهاية عقد ما أو نهاية الإنتاج ..

... the recognition of revenue during the process of production rather than at the end of a contract or when production is complete"(٢٠)

فمن المعلوم أن جانباً من إيراد بعض السلع يمكن أن يثبت قبل إنتاجها أو أثنائه - كما فى عقود مقاولات المبانى وماشابه - ولكن أن يثبت مبلغ التعاقد - أى ثمن السلعة أو الخدمة - بكامله مقدماً أو أثناء الإنتاج طويل الأجل (كقرية سياحية) فإنه لايتفق أولاً مع مبدأ المقابلة لأن جملة الإيراد أضيفت إلى أرباح (أو خصمت من خسائر) سنة ما ، أما تكاليفه فستتحملها عدد من السنوات لحين الإنتهاء من بناء تلك القرية السياحية كما أنه ثانياً لايتفق مع باقى متطلبات تحقق الإيراد مثل قبول العميل «القرية» واستلامه لها ونقل ملكيتها إليه يضاف إلى ذلك - ثالثاً - أن مبدأ الحيطة والحذر ليس مطبقاً هنا بالكامل لأنه فى سنة إثبات الإيراد ستظهر قائمة الدخل أرباحاً لم تتحقق بالفعل بعد .

ويقترح هذا الرأى وجود ثلاث مجالات يستخدم فيها المدخل المتنامى لإثبات الإيراد وهى : أ- استخدام الأخرين موارد المنشأة ب- العقود طويلة الأجل جـ- النمو الطبيعى والتحول البيولوجى .

وعن استخدام الأخرين موارد المنشأة فإنه باتباع أساس الاستحقاق التقليدى يتم إثبات الإيراد عند استخدام الأخرين موارد المنشأة كما فى إثبات تأجير معداتها أو سياراتها . وتظل وكما أشرنا مسألة التحصيل من الأمور غير المؤكدة وهو كما أشرت سضعف الاثبات .

وفى العقود طويلة الأجل يتم إثبات الإيراد - وكما هو متعارف عليه - على أساس نسبة التمام percentage of completion . ويرى «داڤيز وباترسون وويلسون» تقدير إجمالى التكاليف خاصة فى المراحل الأولية . (وقد يكون المقصود أن مايقترحه هؤلاء الكتاب وعلى مايبدو هو ضبط ماتم فعلياً على التقديرات) . وعند استخدام نسبة التمام ولتكن فى سنة ما ٤٠٪ من الأعمال التى تعاقدت عليها المنشأة ش وتقوم

بتنفيذها فإن ش تثبت كإيرادات فى تلك السنة ٤٠٪ من قيمة التعاقد أما التكاليف فهى مثبتة فعلياً لتقابل تلك النسبة .

وعن **النمو الطبيعى والتحول البيولوجى** فيظهر عادة فى المنشأت التى تعتمد على نمو الإنتاج طبيعياً كاستزراع الأراضى الزراعية ونمو الثروة الحيوانية أو تحولها من شئ إلى أخر (بيضة إلى كتكوت ...) . وفى تنمية وإنتاج الأخشاب من الأشجار timber مثلاً فإن فى كل مرحلة من مراحل نمو الأشجار هناك سوق معين وسعر معين ولذلك فإن الإيراد قد يثبت بإجراء تقييم مقارن لمراحل المخزون (إن كان قد تم قطع الأشجار بالفعل فى عدد من المراحل أو للأشجار المزروعة فى مراحل نموها المختلفة) .

وفى نهاية سنة ١٩٩٦ ناقشت لجنة IASC هذه المسألة الهامة قبل إصدار معيار ٤١ الزراعة (والذى صدر سنة ٢٠٠١ ليسرى من ٢٠٠٣/١/١ ، أى أن المناقشة طالت إلى مايزيد على ٤سنوات) وصدر فى بيان مسودة المبادىء Draft Statement of Principles DSP أنه :

«يجب استخدام كافى للمحاسبة (على أساس) القيمة العادلة للأصول البيولوجية والإنتاج الزراعى خلال فترة نموها/كبرها .. وهو التحول البيولوجى ..

..There should be a blanket application of fair value accounting to all biological assets and agricultural produce throughout their period of growth/ageing...is biological transformation".

فضلنا استعمال مصطلح بيولوچية biological ليدل على الكائنات الحية . رغم أن المرجح أن يكون الذى تقصده لجنة IASC من هذا المصطلح الكائنات الحية دون الإسان .

وقد صدر معيار ٤١ الزراعة وتطلب بالفعل :

«يتم قياس الأصول البيولوجية بالقيمة العادلة منقوصاً منها التكاليف التقديرية لنقطة البيع ..

... biological assets should be measured at their fair value less estimated point-of- sale costs...". (٢١)

ويلاحظ أن المدخل «المتنامى» يزداد فيه الإيراد دورياً فبالنسبة للإيجار – وعلى أساس أن الإيجار طويل الأجل ومستمر – فإن حصول المؤجر على قيمة

الإيجار شبه مضمونة ومن ثم فقد يثبتها المؤجر قبل أن يحصل عليها وقبل بداية الشهر المختص مثلاً إذ أنه عادة تاريخ استحقاقها (ليس فى نهايته). ونفس الشئ فى الثروة الحيوانية فالدجاجة التى تستخدم من أجل التجارة فى البيض تبيض البيض ثم قد تتحول البيضة إلى كتكوت، أى أن نواتج الدجاجة فى نمو .

مدخل تخصيص الإيراد

يقول «داڤيز وباترسون وويلسون» أن مدخل تخصيص الإيراد يجمع بين مدخل الحدث الخطير (الجوهرى) والمدخل المتنامى . ولكن يبدو أن إحدى مشكلات مدخل توقيت البيع كما فى المدخل الخطير لإثبات الإيراد مثلاً هى وجود أمور غير مؤكدة تحيط بتكاليف مابعد البيع .. ويرى هؤلاء الكتاب أن تكوين مخصص لمقابلة (هذه) التكاليف المستقبلة على أساس أحسن تقدير لها هو طريقة من طرق التعامل مع تلك التكاليف المستقبلة .

ولقد صدر المعيار IAS ٣٧ - السابق الإشارة إليه - يحمل نفس المعنى :

«عندما يكون هناك عدداً من الإلتزامات المتشابهة، مثل ضمانات السلعة أو عقود مشابهة، فإن احتمال(١) حدوث تدفق للخارج سيكون مطلوباً للتسوية يتم تحديده على أساس فئة الإلتزامات ككل .. فإذا كانت هذه هى الحالة فيجب عمل مخصص، إذا تم استيفاء قواعد الإثبات الأخرى» .

Where there are a number of similar obligations "e.g. product warranties or similar contracts" the probability that an outflow will be required in settlement is determined by considering the class of obligations as a whole... If that is the case, a provision is recognised if other recognition criteria are met". (٢٢)

إذاً يراعى أن يتم تكوين تخصيص لمقابلة الإلتزامات المتعلقة بالإيراد مثل ضمانات المبيعات أو خدمات مابعد البيع . ويقصد بالتدفقات للخارج للتسوية تدفقات نقدية للخارج لدفع تكاليف هذه الأعمال أى تسويتها . وينبغى وفقاً للمعيار IAS ٣٧ أن تكون الإلتزامات من فئة أو نوعية واحدة : مقابلة الضمانات كمقابلة صيانة دورية لفترة معينة .. إلخ . وينبغى لكى يكوّن المخصص (أى يتم عمل مخصص أو يثبت) أن تكون إحتمالات هذا التدفق مرجحة ومتوسطة.(أى احتمال(١) انظر قائمة الترجمة) .

وتكوين المخصص يعنى تخفيض صافى ربح (أو زيادة صافى خسارة) المنشأة

المعنية بقيمة ذلك المخصص . ففى منشأة لتصنيع وبيع سيارات الركوب يتحقق الإيراد عادة عند بيع السيارة فإذا افترضنا أنه سيتم بعد تاريخ إعداد القوائم المالية بفترة ما وبالتالى يتحقق الإيراد نجد أن المخصص تم تكوينه قبل ذلك وعند إنتاج – وليس بيع السيارة أى قبل إعداد القوائم المالية . إذاً فإيراد بيع السيارة ان بيعت بعد تاريخ الميزانية لم تقابله تكاليفها (لأن الإيراد تحقق فى سنة والمخصص حسب فى السنة السابقة) . غير أن الوضع يختلف بالنسبة لتكاليف إنتاج هذه السيارة التى تمت قبل إعداد القوائم المالية ولم تبع فيتم ترحيل تلك التكاليف إلى السنة التالية ويظهر الإيراد عند بيع السيارة (إذا بيعت بالفعل) فى تلك السنة التالية يقابله هذه التكاليف المرحلة إلى تلك السنة التالية كمخزون إنتاج تام يتمثل فى سيارة الركوب هذه .

والملاحظ أن هذه الأمور لم توضحها بحسم معايير المحاسبة بشكل يتفق مع المبادئ المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) أو الممارسات المحاسبية المتعارف عليها (GAAP) أى فى أمريكا وبريطانيا على التوالى .

وبعد هذا العرض الموسع لأراء عديدة عن تاريخ أو توقيت إثبات الإيراد من المفيد أن نعرض أيضاً لما أثاره «الكسندر وبرايتون» – ويقترب كثيراً من المفهوم العام لما تقدم . يقولان : فمتى وعلى أى أساس يتم إثبات الإيراد ؟ وتوقيت الإثبات هنا قد ترقى أهميته حتى تكاد تكون فى أهمية أساس أو كيفية (ومبلغ) الإثبات . وكما جاء فيما تقدم هناك العديد من التواريخ التى قد تصلح – ولها مبررها – لكى تكون تاريخاً لإثبات الإيراد .

إذا يتفق رأى «ألكسندر وبرايتون» مع الأراء السابقة فى وجود أكثر من تاريخ أو توقيت يصلح كل منها لإثبات الإيراد revenue recognition وإثبات الأرباح . ويلاحظ أن عند كل تاريخ هناك تكلفة تساهم – بنسبة ما – فى عملية جلب التدفقات النقدية ، فبدون تكلفة الإنتاج لن يكون هناك انتاج ثم بيع وبدون الخامات لن يكون هناك إنتاج وهكذا فالمحاسبون يتناقشون موضوعياً لكى يتوصلوا إلى أحسن الحلول .

ويرى «ألكسندر وبرايتون» أن عملية إثبات الإيراد قد يمكن تقريباً تسميتهما بعملية تقييم الأصول valuation of assets . ورغم أنهما لم يوضحا المقصود من تشبيه إثبات الإيراد بالتقييم إلا أنه يمكن تفسير ذلك من زوايتين : أ- إثبات الإيراد يترتب عليه زيادة حقوق الملكية ب- وإثبات الإيراد وجزء منه غير محصل ولكن مؤكد تحصيله يعنى إظهار رصيد حـ/مدين «جيد» وإظهار قيمة للإيراد وقيمة للرصيد

المدين هو نوع من التقييم.

ويلاحظ أن «كيسو وويجانت» لايوافقان على هذا الرأى لأنهما يعتبران أن مثل هذه العمليات المرتبطة بمعالجات معينة لاتعتبر تقييماً (وفصل ٣ فيما تقدم) .

ومن الأراء التى لاتتفق مع رأى «كيسو وويجانت» أيضاً رأى الأمريكى «أ. جون لارسن E. John Larsen» الذى يرى وعلى العكس من معايير محاسبة – أن من الحسابات مايمسك لإثبات التكلفة مثل حـ/ مجمع إهلاك وكذلك حساب مخصص ديون مشكوك فيها Accumulated Depreciation Doubtful Accounts . ويعتبر «لارسون» أن هذين الحسابين من حسابات تقييم الأصول Asset valuation Accounts [٢٣] . أى أن «لارسن» (وغيره كثيرون) يرى أن قسط الإهلاك السنوى هو تقييم للأصل الثابت المعنى . ويمكن تفسير ذلك على أساس أن قيمة التكلفة (أو قيمة الأصل الدفترية) قد انخفضت بمبلغ هذا القسط . ونفس الشئ بالنسبة للدين المشكوك في تحصيله ظهر منقوصاً بقيمة المخصص المختص به . إذاً ظهور كلا من هذين الأصلين بأقل من قيمته (نتيجة طرح المخصص من القيمة الدفترية) يعنى – وفقاً لهذا الرأى – أنه نوعاً من التقييم على الأصل . وفى الحقيقة فإن قيمة الأصل الثابت قد انخفضت ويرجع ذلك الانخفاض نتيجة استخدام الأصل أى أن سبب الانخفاض هو الاستخدام الذى أعطى قيمة أخرى (أقل) من القيمة الدفترية السابقة على الإهلاك وهو مما لاشك فيه يؤثر على حقوق الملكية.

أما الإيراد فهو يمثل زيادة فى الأصول وبالتالى زيادة فى حقوق الملكية أى زيادة فى صافى الأصول أو القيمة الصافية للمنشأة .

وقد أجاب «الكسندر وبرايتون» على سؤالهما بأن إثبات الإيراد يتم إذا اتبعت القواعد المتعارف عليها لإثبات الإيراد وللمقابلة matching (ولنا عودة لذلك حالاً) .

ومن القواعد المتعارف عليها لإثبات الإيراد أن يكون :

«قابلاً للقياس الموضوعى .. وأن قيمة الأصل المدين فى المقابل مؤكدة بشكل معقول ..

... Capable of objective measurement and the asset value receivable in exchange is reasonably certain.". [٢٤]

والقياس الموضوعى أو الهادف هو أن يتم القياس بموضوعية ولهدف محدد

(أى وفقاً للأصول المرعية والمعايير وبالدقة اللازمة) وأى بند (تكلفة أو إيراد أو غيرهما) ينبغى لكى يتم إثباته أن يكون قابلاً للقياس بشكل موضوعى ومتعارف عليه . وإذا لم تسدد قيمة السلعة أو الخدمة المباعة نقداً فإن المبلغ المؤجل تحصيله يثبت كما ذكرنا رصيداً مديناً على العميل (للبائع) وينبغى أن تكون فى خصوصه (قيمته وإمكانية سداده) تأكيدات معقولة reasonably certain وأن العميل المدين سيفى بتعهده لإتمام التبادل (تبادل القيمة المؤجل سدادها عندما تسدد بالسلعة) أو الخدمة الذى حصل عادة عليها) in exchange .

٤-٣ معيار IAS ١٨ (الإيراد)

يتطلب المعيار IAS ١٨ لإثبات الإيراد مايلى :

«يتم إثبات الإيراد عندما :

* تحول المخاطر الجوهرية والمقابل (المنافع) الجوهرى للملكية إلى المشترى.
* تحويل الارتباط الإدارى والرقابة.
* ممكن قياس مبلغ الإيراد قياساً يعتمد عليه .
* من المحتمل(١) أنه سيتم تدفق منافع اقتصادية للمنشأة .
* التكلفة - «بما فى ذلك التكاليف المستقبلة» - يمكن قياسها قياساً يعتمد عليه .
* وبالنسبة للخدمات : فإنه تنطبق عليها نفس الشروط على أساس مرحلة الإتمام إذا كان الناتج يمكن تقديره تقديراً يعتمد عليه .
* وإيراد الفوائد : يتم إثباته على أساس نسبة الوقت باستخدام معدل فائدة فعال .
* وإيراد السهم : يتم إثباته عندما يكون حق المساهم فى أن يحصل على إيراد السهم قد تأسس قانوناً .
* وإذا تم إثبات الإيراد ولكن تحصيل نسبة من المبلغ مشكوك فيها فإن تكلفة الدين الردئ تثبت عندما يتم إثبات الإيراد .
* يجب مقابلة الإيرادات بالمصروفات المتعلقة بها . فإذا كانت المصروفات المستقبلة المتعلقة بها لايمكن قياسها قياساً يعتمد عليه فإنه يتم تأجيل إثبات الإيراد .

Revenue should be recognised when:

* significant risks and rewards of ownership are transferred to the buyer.

* Managerial involvement and control have passed.

* the amount of revenue can be measured relaibly.

* it is probable that economic benefits will flow to the enterprise, and.

* the costs of the transaction "including future costs" can be measured reliably .

* For services, similar conditions apply by stage of completion if the outcome can be estimated reliably.

* Interest revenue is recognised on a time-proportion basis the effective interest rate.

* Divident revenue is recognised when shareholder vs right to receive the divident is.legally established.

* If revenue has been recognised but collectibility of a portion of the amount is doubtful, bad debt expense should be recognised when the revenue is recognised.

* Revenues and related expenses must be matched. If future related expenses cannot be measured reliably, revenue recognition should be deffered . (٢٥)

وحسناً فعل المعيار IAS ١٨ إذ لم يقصر مقابلة الإيرادات بالمصروفات – فقرة أخيرة – على المصروفات التى حدثت فقط بل أيضاً تطلب مراعاة إمكان قياس المصروفات المستقبلة أيضاً . **فإذا لم يكن قياس هذه المستقبلة يؤجل إثبات الإيراد.**

وحساب نسبة أو نصيب الوقت time-proportion يتم ، وكما هو معروف باستخدام النسبة والتناسب لتحديد مايخص الفترة من الفائدة المحصلة . ففى حالة إيداع المنشأة ش وديعة بالبنك مبلغها مليون جنيه بمعدل فائدة سنوية ١٠٪ لمدة سنة تبدأ من ٢٠٠١/١/١ وأن السنة المالية لـ ش تنتهى فى ٦/٣٠ فإن حصول ش على فائدة سنوية (١٠٠) ألف جنيه فى ٢٠٠٢/١/١ لايعنى أنها تثبت كإيراد سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ مبلغ (١٠٠) ألف جنيه بل تثبت مايخص السنة فقط وهو ٥٠ ألف جنيه ويمكنها فى ٢٠٠١/٦/٣٠ إثبات الـ ٥٠ ألف جنيه الأخرى كإيراد مستحق، (حـ/ ١٧٥ إيرادات مستحقة التحصيل ويضاف للإيرادات فى القرار ٢٠٤) .

وللمساهم – فى أى منشأة الحق فى الحصول على إيراد على قيمة سهمه ولكن لايجوز طبقاً للقواعد المتعارف عليها (ومثل ماجاء بالمعيار IAS ١٨) حصوله عليه

أو إثباته هذا الحق ، بالقوائم المالية ، إلا إذا تقرر رسمياً وباعتماد السلطة المختصة فى المنشأة ووفقاً للقواعد القانونية المعمول بها فى القوانين التى تحكم مثل هذه الأمور (كقانون الشركات المساهمة والمعايير وغيره فى مصر) .

ويجدر الإشارة بأن المعيار IAS يؤكد على أن الإيراد سيؤدى إلى أن المنافع الاقتصادية ستتدفق (وهو مارأينا أنه أساسا تدفقات نقدية) على المنشأة – أى أن التدفق هو الإيراد) وأن هذا التدفق – وكثيراً مستقبلى – هو إحتمال(١) مرجح وليس احتمالاً عاديا أو مجرد احتمال .

وتجدر الإشارة هنا إلى أنه بالرغم من أن مبدأ المقابلة ينبغى أن يتبع عند إثبات أى نوعية من الإيراد إلا أن معيار IAS ١٨ ، وفقا للفقرات السابقة ، تطلب استخدامه عندما تعرض لنوعية معينة من الإيراد وهى الإيراد من الخدمات دون النوعيات الأخرى كالإيراد من استخدام الغير أصول المنشأة أو من بيع البضائع غير أن هذا المبدأ ينبغى استخدامه فى جميع الأحوال .

٤-٤ قرار ٢٠٤

يتطلب القرار ٢٠٤ متطلبات معينة لإثبات النوعيات المتعددة من الإيرادات التى أوردها فى حساباتها وتتلخص معظمها فى أن يكون الأساس فى الإثبات هو البيع . فمثلاً :

«بالنسبة لنشاط الصناعة : يتمثل إجمالى مبيعات إنتاج تام فى قيمة المبيعات من السلع المصنعة بموجب الفواتير حسب سعر البيع تسليم مخازن المنشأة البائعة .

وبالنسبة لنشاط المقاولات يتمثل إجمالى مبيعات إنتاج تام فى قيمة الأعمال التامة المعتمدة التى تم تنفيذها لحساب الغير .

وبالنسبة نشاط الإسكان والتعمير واستصلاح واستزراع الأرض فإن الواقعة المنشئة للبيع الخاصة بتلك المشروعات بالتعاقد على بيعها مع صلاحيتها للتسليم طبقاً لشروط التعاقد «سواء كانت هذه المشروعات قد تم تنفيذها كلياً أو جزئياً» ويتمثل إجمالى مبيعات الإنتاج التام من هذه المشروعات فى قيمة مبيعات الأراضى المستصلحة والمستزرعة والأراضى المخصصة للتعمير والإسكان والعقارات المعدة للإسكان .

وبالنسبة لنشاط الزراعة يتمثل إجمالى مبيعات إنتاج تام فى قيمة مبيعات المحاصيل المنتجة» (٢٦) .

ورغم أن ا لواقعة المنشئة للبيع فى المشروعات طويلة الأجل كالإسكان

والاستزراع هى التعاقد على البيع – وهو ماأكده القرار – إلا أن تلك الواقعة لاتصلح أيضاً واقعة لإثبات الإيراد من هذا البيع لأن هذا الإثبات يتطلب استيفاء شروط إثبات الإيراد مع استثناء معين وهو إمكانية الإثبات – وكما أشرنا فيما تقدم – على أساس نسبة التمام رغم عدم الإنتهاء من الإنتاج بعد الآ إذا اتفق البائع والمشترى على تسليمهم المبنى مثلا ناقصا أعمال.

ولأن أساس إثبات قيمة إجمالى مبيعات إنتاج تام هو البيع فإن هذا البيع ينبغى – من ناحية أخرى – أن يخضع للقواعد القانونية والتجارية المتعارف عليها التى تنظمه فى كل نشاط صناعى / تجارى / مقاولات .... الخ . ومن متطلبات القرار ٢٠٤ فيما يتعلق بإجمالى الإنتاج التام فى النشاط الصناعى : أ- السلعة مصنعة ، ب- البيع بفواتير ، جـ- تسليم مخزن البائع بمعنى أن مصروفات النقل إلى مخازن أو موقع المشترى ، وكما هو معروف ، على حساب المشترى (وهذه الأمور جميعها متعارف عليها) .

وفى البيع بعقود – خاصة طويلة الأجل – فإن متطلبات إثبات الإيراد المتعارف عليها وبالقرار : أ- العقد ، ب- موافقة العميل على ماتم تنفيذه – حتى تاريخ الموافقة – من أعمال جـ- والاستلام شرط أساسى فى عرف وعقود الأعمال طويلة الأجل عند تمامها وممكن وباتفاق وهى غير تامة ويثبت حينئذ باقى مالم يتم إثباته من الإيراد .

وممكن أن نخلص من ذلك أن القرار ٢٠٤ يتطلب لإثبات الإيراد بالقوائم المالية :

أ- وجود عقود : فى بعض الأنشطة خاصة تلك التى تتطلب لنهو أعمالها المطلوبة – أى إتمام الإنتاج – فترات طويلة كالإسكان والمقاولات بصفة عامة والاستزراع .

ب- وجود سلعة : جاهزة وصالحة لاستلام العميل لها وبموافقة وأنه تم البيع فعلاً .

جـ- استلام : العميل للسلعة (أو الإنتاج التام أو غير التام المعتمدة من العميل فى المقاولات) أو .

د- وجود فواتير : فيما يتعلق بسلع النشاط الصناعى . تضاف إلى الفواتير المستندات الأخرى أو البديلة مثل مستخلصات الأعمال الجارية أو ختاميات الأعمال المنفذة..

ومن الواضح أن ما يتطلبه القرار ٢٠٤ متعارف ومتفق عليه – محلياً وعالمياً – فالإيجاب والقبول بين البائع والمشترى (أو العميل) أمر يعتمد على عقود ومواثيق منها وجود سعر متفق عليه : وسلعة (أو خدمة) متفق على كافة مواصفاتها ودرجة جودتها ومدى إتفاقها مع درجات الجودة العالمية للسلع (أو الخدمات) المماثلة وقبول العميل عند استلامه السلعة (أو الخدمة) متطلب هام – وجوهرى – أخر لإثبات إيراد البيع .

ويلاحظ أن القرار لم يشر – فى هذه الجزئية – إلى مصطلح تدفقات نقدية أو تدفقات للأصول لداخل المنشأة (البائعة) أو إلى المصطلح البديل وهو التحصيل . وقد يرجع ذلك إلى أن العقود تنظم تلك المسألة وبالتالى تنظم تأثير هذه الجزئية الجوهرية، فى رأينا ، فى إثبات قيمة البيع كإيراد اضافة ألى أنه القرار تطلب العمل بمعيار الإيراد الذى يوضح كثير من المسائل المتعلقة بتعريف وإثبات الايراد والتدفقات .

٤-٥ معيار الإيراد ١٣

يتناول المعيار ١٣ ضمن المعايير المحاسبية (وأيضاً المعيار ١١ الإيراد ضمن معايير المحاسبة المصرية) وكما جاء فيما تقدم مصطلح recognition على أنه اعتراف (وهو كالإثبات من معانى هذا المصطلح الأجنبى) . وفى هذا يذكر المعيار١٣ :

* «يطبق عادة منهج الاعتراف بالإيراد على العناصر المحددة لكل معاملة على حدة حتى يمكن تحديد أساس المعاملة . وعلى العكس يطبق منهج الاعتراف على معاملتين أو أكثر عندما تكون تلك المعاملات متداخلة مع بعضها البعض بصورة يصعب معها تحديد الأثر التجارى بدون الرجوع إلى سلسلة المعاملات ككل .

* **يجب الاعتراف بالإيراد من بيع البضائع عند استيفاء الشروط التالية :**
* إنتقال جميع المخاطر والمنافع الجوهرية لملكية البضاعة المباعة من البائع للمشترى .
* إمكانية قياس مبلغ الإيراد بدقة .
* إحتمال تدفق العوائد الاقتصادية إلى المشروع .
* إمكانية قياس التكاليف الناتجة أو التى ستنتج عن المعاملات بطريقة يعتمد عليها .
* عدم إحتفاظ المنشأة بتدخل إدارى مستمر أو برقابة فعلية على البضائع المباعة .
* فى معظم الحالات يتزامن التحويل الخاص بمخاطر ومنافع الملكية مع التحويل الخاص بالإسم القانونى أو بتحويل الملكية إلى المشترى وفى حالات أخرى يتم تحويل المخاطر ومنافع الملكية فى وقت مختلف عن وقت تحويل الاسم القانونى أو احويل الملكية ..

* ويجوز للمنشأة الاحتفاظ بمخاطر جوهرية للملكية وفى هذه الحالة لاتعد بيعاً ولايتم الاعتراف بالإيراد .

* إذا احتفظت المنشأة بالمخاطر غير الجوهرية فقط فإن المعاملة تعد بيعاً ويعترف بالإيراد وذلك كاحتفاظ البائع بالحق القانونى فى البضائع لحماية إمكانية تحصيل الثمن المستحق .

*** تقديم الخدمات :**

* يتم الاعتراف فى وقت متزامن بالإيراد والمصروفات الخاصة بنفس المعاملة وعادة مايشار إلى تلك العملية بمقابلة الإيرادات والمصروفات .. ولكن لايمكن الاعتراف بالإيراد فى حالة قياس النفقات بصورة غير صحيحة .

* يتم الاعتراف بالإيراد فى فترات المحاسبة التى قدمت فيها الخدمات على أساس طريقة نسبة الإنجاز ..

* المبلغ غير المحصل أو المبلغ الذى لم يعد هناك أمل فى تحصيله يتم الاعتراف به كمصروفات وليس كتعديل لمبلغ الإيراد السابق الاعتراف به ..

* يجب الاعتراف بالإيراد فقط طبقاً لإمكانية استرداد النفقات المعترف بها وذلك عند عدم إمكانية التقدير الذى يعتمد عليه لنتيجة المعاملة التى تتضمن تقديم خدمات .

* يتم الاعتراف بالإيراد فقط إلى الحد الذى يتوقع فيه تحصيل التكاليف الناتجة عن المعاملة خلال المراحل الأولى ولايتم الاعتراف بأى ربح . وعندما لايوجد احتمال بتغطية التكاليف لايتم الاعتراف بالإيراد ويتم الاعتراف بالتكاليف كمصروفات .

*** الاعتراف بالإيراد الناتج عن استخدام الأخرين لأصول المنشأة :**

يجب الاعتراف بالإيراد وفقاً للأسس التالية :

* فوائد مقابل استخدام الموارد النقدية أو المبالغ المستحقة للمنشأة على أساس زمنى.

* يجب الاعتراف بالأتاوات على أساس مبدأ الاستحقاق وطبقاً لشروط الاتفاق مثل براءات الاختراع – العلامات التجارية – حقوق النشر – وبرامج الحاسب الآلى .

* ويجب الاعتراف بالأرباح الموزعة عند إثبات حق حامل السهم فى استلام دفعة بالتناسب مع مايملكه فى رأس المال .

* يتم الاعتراف بالإيراد الخاص بالفوائد غير المدفوعة عند استحقاقها لاستثمار محمل بفوائد بعد الامتلاك فقط . أما بالنسبة للأرباح المعلقة الموزعة على صكوك حقوق الملكية من صافى الدخل قبل الشراء يتم خصم تلك الأرباح من تكاليف تلك الصكوك ...

* كما يعتبر من قبيل الإيرادات الأرباح الناتجة عن بيع المخلفات والمستلزمات السلعية والخصم

المكتسب والمبالغ التى أمكن تحصيلها من الديون السابق إعدامها والعمولات وتقلبات أسعار العملات الأجنبية «الدائنة» (٢٧) .

إذاً فالمعيار ١٣ يحدد – متفقاً مع معيار IAS – قواعد إثبات نوعيات متعددة من الإيراد ، ورغم كثرة هذه القواعد فإنه لم يتبين منها تأكيدها صراحة على بعض متطلبات هامة فى إثبات الإيراد . ويمكن أن يرجع ذلك إلى هذه المتطلبات تبدو كالعرف المحاسبى بما لايجعل هناك حاجة إلى تحديدها نصاً . فمثلاً من هذه المتطلبات لإثبات الإيراد ، طبقاً لما هو متعارف عليه ، ولم ترد بتحديد قاطع بالمعيار: أ – استلام المشترى البضاعة وب– قبوله لها . وكان المطلب الأول مثار مناقشات كثيرة أشرنا إليها وفيما تقدم .

ولكن من جهة أخرى فإن مايتطلبه المعيار من «نقل المخاطر والإدارة» إلى المشترى مايعنى – ضمناً – أن هذين المتطلبين (استلام المشترى ورضائه) تم تنفيذهما تلقائياً مع نقل المخاطر والإدارة . وتخضع السلعة المباعة عادة لإدارة المشترى وهى لن تكون كذلك إلا إذا تسلمها ، لكن قد يكون هذا الاستلام مؤقتاً تحت التجربة ، فيعيدها المشترى للبائع لعيوب فيها أو لغيره – وهو مايحدث كثيراً فى بيع وشراء السلع فى دول الغرب (أو الشمال) . ولايبدو عليه إعتراضاً من البائعين وفقاً لما أشرنا إليه . إذاً فبالرغم من أنه تم الاستلام بالفعل إلا أن البضاعة ردت للبائع فمسألة التجربة هنا جعلت الاستلام مؤقتاً .

كما يجدر الإشارة إلى ماسبق توضيحه – فى فصل ١ – عن المقصود بالإحتمال فى اللغة الإنجليزية ومن وجود ثلاث درجات لقوة تحقق هذا الاحتمال. وبالطبع فإنه على أساس قوة تحقق الاحتمال تتم المعالجة المحاسبية . فاحتمال تدفق المنافع أو العوائد (وهى القاعدة الثالثة من قواعد بيع البضائع فى هذا المعيار ١٣) للمنشأة ينبغى أن يكون احتمالاً مرجحاً (قوياً) – لكى يقابل مصطلح Probable كما جاء بالمعيار IAS ١٨ – وليس مجرد احتمالاً . لأن ذكر احتمال فقط دون تحديد درجته ممكن أن يعنى احتمالاً ضعيفاً remoteأى أن تحصيل قيمة السلعة ضعيف) .

أما عما جاء عن استرداد التكلفة فالمعيار يتعرض فى تلك الجزئية إلى ماسبق مناقشته فى الفصلين ٣ ، ٤ عن تغطية سعر بيع السلعة لتكاليفها وتحقيق ربح وعن مبدأ المقابلة . وخلاصة الفقرة الأخيرة – فى قواعد تقديم الخدمات – أن الإيراد يتم

إثباته ليقابل تكاليف الجزء الذى تحقق من الإيراد فإن لم يمكن تحقيق ذلك فإنه وفقاً للمعيار ١٣ يتم إثبات التكاليف التى حدثت فقط . ويشبه ذلك إلى حد ما عملية إثبات التكاليف والإيرادات أثناء الإنتاج فى الأنشطة التى تنفذ طبقاً للعقود طويلة الأجل (كأعمال مقاولات المبانى والإسكان وبناء البواخر والسفن ...) .

وقد اعتبر المعيار ١٣ من الإيرادات أرباح بيع المخلفات والمستلزمات السلعية – رغم أنه وكما هو مفهوم فإن هذا البيع لايمثل نشاطاً رئيسيا) وفقاً – للتعريفات العالمية له – بما قد لايتفق ومفاهيم المعيار ١٣ ذاته (خاصة الفقرات ١ ، ٢ ، ٣ وهى لم ترد فى هذه الجزئية هنا) وكذا مفاهيم المعيار IAS ١٨ .

٤-٦ معيار الإيراد ١١

٤-٦-١ بعض القواعد الهامة

تناول المعيار ١١ وكما فعل معيار الإيراد١٣ (المعايير المحاسبية) «توقيت» إثبات أنواع متعددة من الإيراد ورغم أن معايير المحاسبة المصرية – مثلها مثل المعايير المحاسبية – تأخذ مصطلح recognize على أنه إعتراف فإن معيار الإيراد١١ أورد مرة مصطلح إثبات المعاملات .. (وليس إعتراف) .

ومن أهم ماتناوله المعيار ١١ فى شأن إثبات الإيراد مايلى :

«... فى بعض الحالات يكون من الضررى تطبيق أساس إثبات المعاملات على كل مفردة من مكونات المعاملة الواحدة حتى يتسنى إظهار جوهر المعاملة . فعلى سبيل المثال إذا تضمن سعر أحد المنتجات مبلغ محدد كمقابل لخدمات مستقبلية فإنه يجب تأجيل إدراج هذا المبلغ كإيراد وتسجيله على مدار فترة تقديم الخدمات المستقبلية ...

*** بيع سلع :**

يتم الاعتراف بالإيراد الناتج عن بيع بضائع إذا تم استيفاء جميع الشروط التالية :

* أن تقوم المنشأة بتحويل المخاطر والعوائد الأساسية لملكية السلع إلى المشترى .

* ألا تحتفظ المنشأة بحق التدخل الإدارى ... أو الرقابة الفعالة على السلع المباعة .

* أن يمكن قياس قيمة الإيراد بشكل دقيق .

* توفر توقع كافى عن تدفق المنافع الاقتصادية المصاحبة للمعاملة إلى المنشأة .

* إمكانية تحديد قيمة التكاليف التى تحملتها أو ستتحملها المنشأة فيما يتعلق بالمعاملة بشكل دقيق .

* ... ففى أغلب الأحيان يتزامن نقل مخاطر وعوائد الملكية مع نقل حق الملكية القانونى أو نقل حيازة الأصل إلى المشترى وذلك كما هو الحال فى أغلب عمليات البيع بالتجزئة ...

* إذا إحتفظت المنشأة بمخاطر أساسية للملكية فلاتعتبر المعاملة كعملية بيع وبالتالى لايعترف بالإيراد ...أمثلة : أ- عندما تحتفظ المنشأة بالمسئولية عن الأداء غير المرضى للأصل المباع وغير المغطى بمخصصات الضمانات العادية ، ب- عندما يتوقف تحصيل الإيراد الخاص بعملية بيع معينة على الإيراد الذى يحققه المشترى من بيعه للبضائع المشتراه ، جـ- عندما يتم شحن البضائع على أساس الاستلام بعد التركيب ويكون التركيب هو جزء أساسى من العقد لم يتم استكماله بمعرفة المنشأة بعد د- عندما يكون للمشترى الحق فى إلغاء عملية الشراء لسبب محدد فى عقد البيع ولاتكون المنشأة متأكدة من احتمالات رد البضائع إليها .

* إذا احتفظت المنشأة بأحد المخاطر غير الأساسية للملكية ففى هذه الحالة تعتبر المعاملة كعملية بيع تامة وبالتالى يعترف بالإيراد الخاص بها .. فعلى سبيل المثال قد يحتفظ البائع بحق الملكية القانونى للبضائع وذلك فقط بغرض ضمان تحصيل القيمة المستحقة.. وفى هذه الحالة إذا كانت المنشأة قد نقلت إلى المشترى المخاطر والعوائد الأساسية للملكية فتكون المعاملة عملية بيع ويعترف بالإيراد الخاص بها .. مثال أخر .. عندما يقوم البائع برد قيمة البضائع إذا لم تلقى قبولاً من المستهلك وفى هذه الحالة يتم الاعتراف بالإيراد فى تاريخ البيع بشرط أن يتوفر لدى البائع إمكانية تقدير قيمة المردودات المستقبلية بدقة وإدراج قيمتها كإلتزام ... فى ضوء الخبرة السابقة ....

* يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما تتوافر درجة كافية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة سوف تتدفق إلى المنشأة .. قد يكون غير المؤكد أن هيئة حكومية أجنبية سوف تصرح بتحويل المقابل عن عملية بيع فى دولة أجنبية فعندما يتم الحصول على التصريح المطلوب تزول درجة عدم التأكد وبالتالى يتم الاعتراف بالإيراد .. وإذا توافرت درجة من عدم التأكد عن إمكانية تحصيل مبلغ مدرج فعلاً بالإيراد فإن القيمة التى لن يتم تحصيلها أو التى أصبح تحصيلها محل شك كبير يجب إدراجها ضمن المصروفات ولايتم استبعاد قيمتها من الإيراد السابق الاعتراف به .

* يجب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات المتعلقة بذات المعاملة فى نفس الوقت وعادة مايطلق على هذا الإجراء «مقابلة الإيرادات بالمصروفات» . ويمكن قياس المصروفات بدقة بما تتضمنه من تكلفة فترة الضمان والتكاليف الأخرى التى يتم تكبدها بعد شحن البضائع وذلك إذا توافرت الشروط الأخرى اللازمة للاعتراف بالإيراد ... لايمكن الاعتراف بالإيراد إذا لم يتم قياس المصروفات المتعلقة به بشكل دقيق ، وفى هذه الحالات يتم إدراج قيمة أى مقابل تم استلامه عن بيع البضائع كالتزام .

* **تأدية الخدمات .**

* يعترف بالإيراد الخاص بتنفيذ عملية تتضمن تأدية خدمة عندما يمكن تقدير نتائجها بدقة كافية..

* يمكن تقدير نتائج تنفيذ عملية معينة بدقة إذا توافرت الشروط التالية مجتمعة.

* يمكن قياس الإيراد بدقة .

* أنه من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة .

* أنه يمكن القياس الدقيق لدرجة إتمام العملية فى تاريخ الميزانية .

* أنه يمكن القياس الدقيق للتكاليف التى تم تكبدها فى العملية وكذلك التكاليف اللازمة لإتمامها .

* غالباً مايطلق على طريقة الإعتراف بالإيراد إلى المدى الذى تم تنفيذه من المعاملة اسم «طريقة نسبة الإتمام» .. ويتطلب المعيار المحاسبى المصرى الخاص بعقود الإنشاءات الاعتراف بالإيراد باستخدام هذه الطريقة .

* لايعترف بالإيراد إلا إذا كان من المتوقع بشكل كبير تدفق المنافع الاقتصادية المتعلقة بالمعاملة للمنشأة . فإذا بدت درجة من عدم التأكد عن مدى إمكانية تحصيل مبلغ تم إدراجه فعلاً ضمن الإيراد فإن القيمة التى يكون من المتوقع عدم تحصيلها أو القيمة التى أصبح تحصيلها محل شك كبير يجب عدم استبعادها من قيمة الإيراد المعترف به فعلاً وإنما يجب إدراجها ضمن المصروفات» (٢٨) .

ولقد تعامل المعيار ١١ فى أنواع أخرى من الإيرادات مثل الأتاوات وتوزيع الأرباح بما يشبه تعامل المعيار ١٣ (المعايير المحاسبية) معها .

وكما هو واضح من هذا العرض للإيراد فإن المعيار ١١ (بما يتفق كثيراً مع معيار١٣) أوجد متطلبات واشتراطات هامة للغاية يجب تطبيقها حتى يتم - بموجبها- إثبات الإيراد ، ذلك أن مجرد استخراج البائع لفاتورة البيع - كما هو المتبع فى كثير من المنشآت - ليس هو المنشئ لهذا الإثبات .

وقد أحسن المعيار ١١ عندما أوضح المقصود بالإحتمال بل وكرر ذكره للتأكيد عليه أحياناً مثل توقع «كافى» عن تدفق المنافع (وتكرر ذكر ذلك أكثر من مرة) ولم يترك كما تم فى معايير أخرى مصطلح إحتمال دون بيان مدى قوة تحققه .

٤-٦-٢ أهمية إثبات التكاليف المرتبطة بالإيراد

أما عن تطبيق مبدأ المقابلة فقد أشار المعيار ١١ – وأيضاً معيار IAS ١٨ ومعيار ١٣ – بأن ذلك التطبيق يتطلب الاعتراف بالإيرادات والمصروفات «فى نفس الوقت» . وتفهم عبارة «نفس الوقت» على أنها فى نفس الساعة أو نفس التوقيت أو عند عملية استلام المشترى السلعة أو الخدمة إلا أن ذلك لايحدث دائماً وإنما قد يحدث أحياناً . ففى البيع الآجل مثلاً تسلم السلعة أو الخدمة ثم يتم تحصيل ثمنها على دفعات. ولذلك فالأرجح أن «نفس الوقت» يقصد به – وكما هو معروف فى مبدأ المقابلة – نفس الفترة المالية بحيث يثبت الإيراد ويثبت المصروف أى التكلفة المتعلقة به . (فى فترة واحدة) . وقد تكون الفترة المالية هى السنة المالية كلها (ويمكن أن تكون فترة ربع سنوية تصور فى نهايتها (القوائم المالية) وعلى هذا فإنه عند بيع سيارة بعد استيفاء الشروط اللازمة ، فى سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ ينبغى ألا يتم اثبات إيراد البيع إلا إذا أثبتت تكلفة هذه السيارة حيث فى منشأة تجارية تتبع فى إثبات المخزون طريقة المخزون الدفترى – «أسلوب الجرد الدفترى المستمر» طبقاً للقرار ٢٠٤ – تتحول التكلفة من مخزون بضائع بغرض البيع إلى تكلفة مبيعات أو تكلفة مشتريات بغرض البيع حـ/٣٤ بالقرار ٢٠٤ نتيجة بيع هذه السيارة فى نفس سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ فلايجوز طبقاً لمبدأ المقابلة إثبات تكاليف هذه السيارة المباعة فى سنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ أو سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٤ إذا كان الإيراد من بيعها أثبت عند عملية البيع وتحصيل الثمن فى سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ فالإيراد يجب أن يحمل بتكلفته . أما إذا حدث خلاف ذلك أى أثبت الإيراد سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ وظهرت تكاليفه فى القوائم المالية لسنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ مثلاً فإن هذا يعنى أن مجمل الربح ظهر متضخماً (أو ظهر مجمل الخسارة أقل من حقيقته) فى سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ لإثبات إيراد البيع وظهر أقل مما يجب سنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ نتيجة أن تكلفة السيارة حملت بقائمة الدخل ولم يضف لمجمل الربح الإيراد منها (ونفس الشئ يؤثر على صافى الربح أو الخسارة) .

مثال :

أنتجت منشأة لتصنيع (وبيع) سيارات الركوب سيارة بلغت تكلفتها ٨٠ ألف جنيه صرفت من المخرن (خامات ٥٠ ألف جنيه وأجور مباشرة وم. غير مباشرة (٣٠) ألف جنيه سددت من البنك) سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٤ باعتها فى نفس السنة بمبلغ ١١٠ ألف جنيه . وقد لاحظ محاسب المنشأة أن السيارة لم تتحمل تكلفة بعض

الأجهزة والمعدات التى طلبها العميل لتلك السيارة وتبلغ ١٢ ألف جنيه ولم تظهر فى قائمة التكاليف المختصة عن سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٤ نتيجة توجيه قيد محاسبى بالخطأ وعدم مراجعته) (وتتبع المنشأة طريقة المخزون الدفترى) .

ويقترح طبقاً لمعايير المحاسبة المصرية ومعيار IAS ١٨ وباستخدام حسابات القرار ٢٠٤ أن تتم المعالجات المحاسبية لهذه العمليات كما يلى :

* ٨٠٠٠٠ من حـ/تكاليف إنتاج ٣٦

إلى مذكورين

٥٠٠٠٠ إلى حـ/مخزن خامات ١٦١١

٣٠٠٠٠ إلى حـ/جارية بنوك حـ/١٩٣

* ١١٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بنوك (١٩٣)

إلى حـ/حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٦)

إيضاحات :

أ – لم تذكر المعايير بوضوح وتفصيل معالجة محددة للتكاليف التى لم يتم قياسها والمرتبطة بالإيراد – إلا فى الجزئية الخاصة بالربحية – ولذلك تم معالجة التكاليف التى حدثت على حسابات التكاليف رغم أن جانباً منها (ولو بسيط) لم يتحقق بعد وأن الإيراد أوجل إثباته (وهى معالجة إذ يمكن إظهار نسبة من الإيراد تقابل الـ ٨٠ ألف جنيه غير عادلة) وفقا للمعايير .

ب– يفترض المثال أن نسبة من التكاليف لم يتم إثباتها على الحسابات المختصة وإنما أثبتت على حسابات غير مختصة ، وتعتبر هذه التكاليف وكما جاء فى المعيار IAS ١٨ – فيما تقدم – تكاليف مستقبلة (لم تحصر بعد) future related ex-penses (تكون عادة معروفة) .

جـ– طريقة إثبات المخزون بالمثال (وهى طريقة المخزون الدفترى أو الجرد الدفترى المستمر) تبين ماتم صرفه من خامات من المخازن (حـ/١٦١١) .

د– الأجور المباشرة والمصروفات غير المباشرة (٣٠) ألف جنيه سددت من البنك .

هـ – وقد سبق التوزيع على حـ / ٣٦ التحميل على حـ / ٣١ ، حـ / ٣٢ ، حـ / ٣٣ كما أشرنا (باتباع احدى الطريقتين ص ٤٠٥ وان كما نفضل طريقة ٢) .

٤-٧ إثبات الإيراد طبقاً للمعايير يتم طالما تكلفته مثبته بكاملها ودون انتقاص ولو ضئيل .

لم تحدد معايير المحاسبة حجم التكاليف التى لم يتم قياسها وإثباتها والتى يترتب على عدم إثباتها عدم إثبات الإيراد الذى ساهمت فى تحقيقه . وهذا الحجم أو المعدل له أهمية كبرى (مثلما هو الحال فى النسبة الضئيلة من مواد ليست مخزوناً والتى نوقشت فى فصل تكاليف الإنتاج) إذ أنه إذا كان حجم التكاليف التى لم تثبت ضئيلاً ٠,٥ ٪ مثلاً (من إجمالى التكاليف المرتبطة بالإيراد) فإنه قد يمكن حينئذ – رغم أن المعايير لم توضح ذلك – التغاضى عن هذا الحجم الضئيل للتكاليف غير المثبت ، وإثبات الإيراد وباقى التكاليف المرتبطة به. والعكس صحيح عند تجاوزها هذا الحجم . فمثلاً إذا بلغت تكلفة إنتاج سيارة ركوب لأحد العملاء ، فى منشأة لإنتاج وبيع سيارات الركوب ، (١٠٠) ألف جنيه بيعت لعميل بمبلغ (١٥٠) ألف جنيه شرط أن تركب له المنشأة بعد استلامه السيارة بأسبوعين جهازاً إلكترونياً يتحكم فى تشغيل إحدى معدات السيارة تبلغ تكلفته ٥٠٠٠ جنيه لتصبح إجمالى التكلفة (١٠٥) ألف جنيه فإنه فى تاريخ إستلام العميل سيارته وسدادة ثمن بيعها نقداً لن تتمكن المنشأة وفقاً للمعايير من إثبات إيراد بيع السيارة (١٥٠ ألف جنيه) وتكلفتها (١٠٠) ألف جنيه مدفوعة (على حسابى الإيراد وتكاليف الإنتاج على التوالى) لأن ٥٪ من التكاليف الإجمالية لم تثبت بعد وذلك على الرغم من استيفاء الشروط الأخرى لإثبات الإيراد .

وقد أشرنا إلى بعض استثناءات على هذا المبدأ كما فى العقود طويلة الأجل حيث يتم إثبات الإيراد وتكاليفه بنسب معينة . فهل يمكن قياس المعالجة المحاسبية لعدم إثبات تكاليف ضئيلة (١-٥ ٪ مثلاً من التكاليف الإجمالية المرتبطة بالإيراد) على المعالجة المحاسبية للإيراد والتكلفة المرتبطة به فى العقود طويلة الأجل فالإيراد يثبت وكذا تكلفته : أ- والعمل جارى ولم ينته ب- ولم يتسلمه العميل جـ- ولم يرض عنه ولم يقبله كاملا د- ولم يدفع ثمنه بالكامل) ؟ وبكلمات أخرى هل يمكن تحديد نسبة من إجمالى التكلفة المرتبطة بإيراد ما – قد تحقق – تمثل تكلفة لم يتم قياسها يمكن تجاوزها والتغاضى عنها وإثبات باقى التكلفة (والإيراد) ؟ ذلك أنه ليس منطقياً أو من مبادئ المحاسبة أن يعلق إثبات إيراد بمبلغ ضخم بسبب عدم إثبات ١ ٪ مثلاً من تكلفته كأن يعلق إثبات مبلغ (١٠) مليون جنيه حصلتها منشأة تجارية عن طريق البنك عن بيع بضاعة تكلفتها ٥,٥ مليون جنيه – سددت بشيكات – لأن هناك (٥٥)

ألف جنيه (١ ٪) لم يتم قياسها واعتماد السلطة بالمنشأة لها بعد لعدم وجود مستندات لها رغم سداد مبلغها !! . ويقترح فى هذا وطالما أن هذه النسبة التى لم يتم قياسها بسيطة أن تحسب تقديرياً وتضاف إلى ماتم حسابه من تكلفة ، مثلها فى ذلك مثل تكلفة تكوين مخصص ديون مشكوك فيها ، وكذا فروق تقييم الأصول المتداولة والثابتة وكلاهما يحسب تقديرياً . ويمكن من البيانات السابقة (١٠ مليون جنيه إيراد بيع ، ٥,٥ مليون جنيه تكاليف) وتطبيقاً للمعايير ١١ ، ١٣ IAS ١٨ – وليس طبقاً لعدالة المحاسبة – إقتراح المعالجات المحاسبية التالية لاثبات هذه المبالغ باستخدام الحسابات فى الدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ ، مع العلم بأن المنشأة تتبع طريقة المخزون الفعلى أى الدورى .

من مذكورين

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بنوك (١٩٣)

٥٥٠٠٠ من حـ/تكاليف بضائع بغرض البيع حـ/٣٤

إلى مذكورين

٥٥٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بنوك (حـ/١٩٣)

١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩)

أى لم يتم إثبات المبلغ المحصل كإيراد.

أما إذا كانت المنشأة البائعة قد أثبتت هذه المبالغ المحصلة والمدفوعة بالفعل على الإيرادات وعلى المصروفات فإنه ينبغى إجراء قيود (أو قيد) محاسبية لاستبعادها وإجراء التعديل المطلوب وفى هذا يقترح مايلى (وعلى اعتبار أن المباع سلعاً) :

من مذكورين

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/الإيرادات ٤١١

١٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/٢٨٩

أى يتم إلغاء ما أضيف الإيرادات (فى حـ/٤١١) وترحيله إلى حـ/٢٨٩ ، مع ترك ماحمل على التكاليف كما هو (فى حـ/٣٤) رغم عدم عدالة ذلك .

وينبغى بالنسبة لاقتراحنا تحديد نسبة معينة ، كحد يمكن التغاضى عن التكلفة فيه وإثبات باقى التكلفة وكذا الإيراد المحقق ، مع مراعاة أن ذلك لن يسرى على

جميع الأنشطة بل بعضها الى تظهر فيها تكلفة يصعب قياسها .

كما يهم أن نؤكد – فى اقتراحنا – على أنه فى عملية تحديد نسبة معينة من تكلفة لم يتم قياسها (ولم يتم إثباتها) ترتبط بإيراد محقق (لم يثبت بعد) واتخاذها أساساً لإثبات باقى التكلفة المحققة والإيراد المحقق ينبغى ملاحظة : أ- أن التكلفة التى لن تثبت – لعدم أهميتها طالما تقل عن الحد – بينما يثبت الإيراد الذى ساهمت فيه قد تختلف من ناحية أهميتها وتأثيرها على رقم الأعمال بين نشاط وأخر . فمثلاً ٥ ٪ قد تعتبر نسبة لابأس بها فى نشاط المقاولات فإذا كانت قيمة العقد ١٠٠ مليون جنيه (وتكاليفه ٦٠ مليون جنيه) فإن ٥ ٪ تمثل ٣مليون جنيه (أو ٥ مليون جنيه من قيمة العقد) . ومن ثم فالمبلغ قد يبدو مؤثراً على الإيراد الصافى ، فى حين أن الأمر ليس كذلك فى نشاط منتجات الألبان أو النشاط الزراعى حيث أن النسبة المؤثرة تزيد عادة على ٥ ٪ (لأن إجمالى التكلفة ليست ضخمة بالمقارنة بالإيراد الذى ساهمت فيه) . ففى زراعة البلح (الأحمر أو الأصفر) قد يتم بيع محصول مساحة زراعية مقدارها ٥٠ فداناً (تزرع من سنوات) فى سنة ما بمبلغ (٧٠) ألف جنيه فى حين أن التكلفة التى أدت إلى هذا الإيراد قد تبلغ (١٠) آلاف جنيه (ماء رى ومواد وأجور زراعيين ومشرفيين ومقاومة الآفات مع الأخذ فى الاعتبار أن الأرض مستزرعة وسبق استصلاحها من سنوات) . إذاً حتى إذا بلغت نسبة التكلفة التى لم يتم قياسها ١٠ ٪ من التكاليف فإنها تظل نسبة ضعيفة بالإشارة إلى رقم الأعمال ب- كما أنه إذا إتفق المحاسبون على نسب معينة فى بعض الأنشطة فإن ذلك قد يغرى البعض على تقدير تكاليف مستقبلة أقل مما هو متوقع بما يجعلها فى حدود النسبة التى حددت فيتم حينئذ إثبات الإيراد ، وأيضاً إثبات التكاليف التى استحقت مما قد يعطى نتائج مضللة . ولايسعف الإفصاح فى توضيح ذلك بشكل مقبول علاوة على أن حـ إجراء حسبة باستمرار لتحديد التكاليف المستقبلة (أو التى لم يتم قياسها) لعملية ما قد يشكل عبئاً على المحاسبين (رغم أنه يرد على ذلك بأن هذه الحسبة أمر طبيعى ومستمر) .

ولكن ومع هذا فإن تلك الملاحظات ليست قوية بحيث تؤدى إلى عدم العمل باقتراح تحديد نسبة أو حد للتكلفة التى قد لايتم (أو يصعب) قياسها فى كل نشاط ، ومع مراعاة أنه ليس بالضرورة وجود دائماً تكلفة لم يتم – أو يصعب – قياسها .

٤-٨ مبلغ من الإيراد المثبت مشكوك فيه تعتبره المعاييرمصروفاً

ورد فى المعيارين ١١ ، ١٣ (وكذا فى معيار IAS ١٨) – فيما تقدم – بأنه إذا أثبت مبلغ كإيراد واعتمد وكان جزء منه محل شك كبير فلايتم استبعاد هذا الجزء من الإيراد ولكن يثبت كمصروف . فإذا أثبتت مثلاً المنشأة ش التى تتولى أعمال إعلانية لعملائها قيمة فاتورة صدرت لعميل بمبلغ ٥٠ ألف جنيه (بخلاف الضرائب) – مقابل تركيب «لافتة مضيئة باسم محله ..» فى إحدى ميادين القاهرة – كإيراد دفع منها ٢٠ ألف جنيه وكان – لأسباب متعددة منها عدم كفاءة إضاءة اللافتة – سداد مبلغ ٣٠ آلاف جنيه محل شك كبير فإن ش ان اثبتت (٥٠) ألف جنيه كإيرادات لاتستنزل مبلغ (٣٠ ألف جنيه) من إيراداتها وإنما تعتبره مصروفاً (وممكن تكون مخصصاً به) .

وفى هذه المعالجة عدة نقاط تستوجب المناقشة تضخيم الإيراد/مقدار درجة الشك/حجم المبلغ غير المحصل/المصروف لايؤثر على مجمل الربح (أو الخسارة) .

فالإيراد قد تضخم بمبلغ ٣٠ ألف جنيه ويمثل قيمة غير المحصل والمرجح عدم تحصيله فظهر رقم الأعمال متضخماً دون وجه حق إلى حوالى ١٥٠ ٪ (فبدلاً من أن يظهر بمبلغ ٢٠ ألف جنيه ظهر بمبلغ ٥٠ ألف جنيه) .

كما لم يبين المعيار مقدار درجة الشك فى عدم التحصيل هل تتجاوز نسبة ٩ ٪ مثلاً بمعنى هل احتمال عدم التحصيل هو احتمال مرجح (هوما أطلقنا عليه احتمال(١)) أم أقل (احتمال متوسط وأطلقنا عليه احتمال(٢) ... «فى قائمة الترجمة») ؟ ويرتبط بذلك أيضاً نسبة المبلغ غير المحصل وهل هى مؤثرة ؟ وفى هذا المثال تعتبر مؤثرة جداً . وفى الأعمال العملاقة ١٠٠ مليون مثلاً فإن عدم تحصيل مجرد ١ ٪ (مليون جنيه) قد يعتبر مبلغاً مؤثراً نسبياً . وهو ما سبقت الإشارة إليه – كما يؤخذ فى ذلك أيضاً مقدار رقم الأعمال الذى يبين مدى حجم نشاط المنشأة هل هى صغيرة كمحل بقالة صغير أم محل فوق العادة كمحلات الأقسام. يضاف إلى ذلك بأن تكوين مخصص (أو تحميل المصروفات وهى عبارة تستخدم كثيرا) يخفض صافى الربح (ويزيد صافى الخسارة) وليس مجملها أى أن مجمل الربح (أو الخسارة) وبالتالى تكلفة النشاط لم يتأثرا بتلك المصروفات رغم أنها تخص النشاط بما يعطى نتائج مضللة (وهو مصطلح تستخدمه دائماً معايير IAS) ويضخم – دون وجه حق –

الإيرادات (ويعتمد فى هذه الجزئية على أن مصطلح مصروف معناه تحميل هذه النفقة على أ.خ أما مصطلح تكلفة فإنى اقترح أن معناه تحميل هذه النفقة على مجمل الربح أو الخسارة) . وقد يكون فى تخفيض مجمل الربح أو زيادة مجمل الخسارة بتحميل المبلغ غير المحصل على تكاليف الإنتاج معالجة محاسبية مقبولة لتطبيق المقابلة . أما المعالجة المحاسبية التى تبدو أحسن ويتبعها كثير من المحاسبين فى دول الشمال أو الغرب فهى تخفيض الإيراد بكل مبلغ مرجح عدم تحصيله . فالتحصيل وكما هو معلوم شرطاً جوهرياً فى إثبات الإيراد ودونه يعنى أن عملية التبادل – التى هى أساس المعاملة التجارية – لم تتم .

ويلاحظ أن المعيار ١١ (وأيضاً المعيار ١٣) لم يوضح فى بعض الأحوال فيما إذا كانت المتطلبات سيقوم بها البائع أم المشترى وقد يرجع ذلك إلى سهولة الاستنباط. فالمقصود بالمنشأة فى الفقرات المنشأة البائعة . ونفس الشئ بالنسبة لإحتفاظ المنشأة بحق التدخل الإدارى (فهى المنشأة البائعة أيضاً) كما أن الإعتراف بالإيراد يتم – وكأمر منطقى – فى المنشأة البائعة أما الاعتراف بالإيراد والمصروف معاً فقد يتم فى كل من المنشأتين (البائعة والمشترية) . فالبائعة تثبت الإيراد عندما يتحقق ويستوفى شروط إثباته أما المشترية فإن كانت صناعية – وعلى افتراض أن الذى اشترته من البائعة خامات – فإنها تثبت هذه المشتريات على حـ/ المخزن ثم عند استخدامها (إن كانت تتبع أسلوب المخزون الدفترى أى الجرد الدفترى المستمر) كتكاليف – كما أن الاعتراف بالمصروف يتم أيضاً فى المنشأة البائعة إذ ينبغى لإتمام المقابلة الاعتراف بالمصروف الذى ساهم فى تحقيق هذا الإيراد المعترف به (المثبت) . فإذا كانت المنشأة المشترية منشأة تجارية – وأنها ستبيع البضاعة المشتراة بحالتها – فإنها تثبت الإيراد من بيع تلك البضاعة وتكلفتها فى ذات السنة (أى فى سنة مالية واحدة) .

٤-٩ أهمية أن يكون المبلغ مكتسباً يستحقه البائع

بين المعيار الأمريكى ٥ SFAC 5 – كما أشرنا – شرطين هامين يجب أن يتم استيفائهما قبل إثبات المبلغ كإيراد – وقد ورد الشرطين بالنص أو ضمناً فى معظم معايير المحاسبة – وهذين الشرطين هما أ– التحقيق و ب– الاكتساب (الاستحقاق earning) . فالمبلغ حتى يتم إثباته كإيراد يجب أن يكون محققاً – أى أن الأصل مباعاً (باعتبار أن التحقيق والبيع مترادفان ومن معانى realize) فيجب بيع السلعة

المنتجة، أو تقديم الخدمة للعميل (مع قبوله للسلعة وللخدمة حسب الأحوال) مقابل نقدية أو بدائلها (أو مافى حكمها) . وقد تناول المعيار ١٣ ضمن المعايير المحاسبية هذه الجزئية - (كما تناولتها معايير أخرى) - وبين أنه يتم قياس الإيراد بالقيمة العادلة ثم سرد مقومات تعريف القيمة العادلة من : وجود بائع ومشترى لديهما معلومات عن السوق (والسلعة) وكلاهما جاد فى إتمام عملية البيع (والشراء) التى تتم أو تتحقق بتبادل سلعة (أو خدمة) بنقدية أو ببدائلها .

أما أن «يكتسب» (البائع) أو «يستحق» ثمن هذه السلعة فإن ذلك معناه ببساطة أنه أدى ماعليه تجاه السلعة والعميل والسوق فقدم كل مايجب عليه حتى يصبح فى الإمكان بيع السلعة (realizable) أى :

«عندما ينهى الكيان فعلاً مايجب عليها إنهائه لكى يكون له الحق فى المنافع المتمثلة فى الإيرادات ..

When the entity has substaintially accomplished what it must do to be entitled to the benefits represented by the revenues" . (٢٩)

وعلى هذا فإن كل مايتحتم على المنشأة القيام به حتى تصبح السلعة (أو الخدمة) جاهزة للبيع وبالتالى يستحق لها أن تحصل على قيمتها يدخل تحت «اكتساب ثمن البيع أو الإيراد» .

ويهم التأكيد مرة أخرى على أن ماسبق وأشار إليه المعيار الأمريكى ٥ SFAC 5) عن القابلية للتحقق (realizable) يختلف عن التحقق أو التحقيق الفعلى (realized) فالقابلية أو الإمكانية هو أن السلع محل البيع تكون خالية من أية موانع تعوق أو تمنع بيعها أ- فهى سلعة تامة ب- وهى مطابقة للمواصفات العالمية جـ- وسعرها معقول ومنافس د- وليس عليها أى رهونات أو ديون تعوق بيعها هـ- كما أن الطلب عليها كبير وقد يكون متنامى . فهى إذاً سلعة ممكن بيعها . ثم تأتى المرحلة الأخيرة وهى بيع السلعة بالفعل وتحصيل ثمنها نقداً أو ببدائل (أو بما فى حكم) النقدية . فالخلاصة أن الأصل القابل للبيع يجب أن تتوافر فيه بعض الشروط - ذكرنا منها ماتقدم - وأن تتوفر له ظروفاً خاصة به وهى أن الطلب عليه كبير ومتزايد . بعكس الأصل المحقق بالفعل أى المباع . فالأول مازال مخزوناً أما الثانى (المحقق) فهو ليس مخزوناً (لأنه تم بيعه) . وهذا ماقد يحتاج من مجلس معايير المحاسبة المالية (الأمريكى) إيضاحاً فى شأنه.

٤-(١٠) أهم متطلبات (شروط) إثبات الإيراد

يمكن أن نلخص أهم متطلبات (أو شروط) إثبات مبلغ ما كإيراد ، وفقاً لما جاء فى معايير المحاسبة ، فيما يلى :

أ- أن يتم اكتساب المبلغ أو الأصل (معيار أمريكى) وأن يتم تحقيقه (بالبيع - جميع المعايير) ، أما القابلية للتحقيق (أو التحقق) فهى تعنى القابلية للبيع وليس التحقيق الفعلى) .

ب- تحصيل قيمة الأصل المباع (أو الخدمة المباعة) نقداً أو ببدائل النقدية . (جميع المعايير) أو احتمال مرجح (احتمال,) تحصيلها.

جـ- إمكانية قياس الإيراد (جميع المعايير) .

د- تكاليف العملية وأيضاً التكاليف المستقبلة يمكن قياسها قياساً يعتمد عليه (جميع المعايير) .

هـ- استلام العميل السلعة أو الخدمة (تقريباً جميع المعايير) .

و- وجود فواتير (قرار ٢٠٤) .

ز- نقل المخاطر الجوهرية والمقابل (أو العائدات/المنافع) للملكية إلى المشترى (جميع المعايير) وممكن عدم نقل المخاطر الجوهرية (معيار IAS/والمصرية).

ح- نقل الإرتباط الإدارى والرقابة على السلعة إلى المشترى (جميع المعايير) وبصفة عامة يؤدى البائع كل ماعليه نحو السلعة (طبقاً لأصول الصنعة ان كان ينتجها أو يبيعها) وللمشترى .

ط- إثبات تكاليف العملية مع إثبات إيرادها أى فى نفس السنة المالية (أو الفترة المالية) التى تعد عنها القوائم المالية (جميع المعايير) .

ى- واستثناءاً من ط ، تطبيق النسبة والتناسب فى حساب بعض إيرادات كما فى العقود طويلة الأجل .

ك- المبلغ غير المحصل لايخصم من الإيراد السابق اعتماده - ولكن يعتبر مصروفاً.

ومن المفهوم أن متطلبات تعريف الإيراد يجب أن تتوافر أولاً فى المبلغ قبل إثباته كإيراد مثل أن يكون المبلغ محققاً من نشاط رئيسى. ويلاحظ أن الممارسات المحاسبية فى بريطانيا مأخوذة فى معظمها هنا من القانون البريطانى حيث لم تغط المعايير البريطانية موضوع الإيراد بشكل متكامل فى معيار واحد .

وليس المقصود من ذكر معايير بجوار متطلبات معنية أن تلك المعايير وحدها هى التى ذكرتها وإنما المقصود أن تلك المعايير ركزت على هذه المتطلبات – غالباً – أكثر من غيرها . فمثلاً تطلب القرار ٢٠٤ وجود فواتير واستلام للسلعة ولم يرد هذان المتطلبان حرفياً فى بعض المعايير وإنما وردا ضمنياً . فالاستلام الإدارى للسلعة يمكن أن يفسر على أنه يتم استلام ووجود فواتير ، والتحقق من سلامة السلعة ومطابقتها للمواصفات وللمطلوب . كما أن «إتمام عملية البيع» تعنى ضمنياً ذلك أيضاً بل وتعنى أيضاً تحصيل نقدية ناهيك عن القواعد القانونية التى تتطلبها عملية البيع . إذاً حينما تركز بعض المعايير على شروط معينة فإن ذلك يعنى إنها تزيد فى التدقيق والتأكيد على تلك الشروط .

ويلاحظ أيضاً أن القرار ٢٠٤ إن لم يشر إلى متطلبات أو شروطاً للإيراد ذكرت فى معايير أخرى فإنه غطى ذلك بأنه طلب العمل بمعيار الإيراد الذى يتطلب – فى معظم الأحوال – تطبيق قواعد واشتراطات عامة وردت فى معايير أخرى بما يعنى أن القرار يوافق عليها (وإن لم يشر إليها تحديداً) .

ولكن لايعنى ماتقدم أن المعايير تتفق على جميع المتطلبات بل أن هناك ، أحياناً ، التوسع وإكثار من بعض المعايير فى مسألة ما واختصار شديد أو حتى عدم ذكر متطلبات ما (كما فى مسألة عدم قياس المصروفات المستقبلة مثلاً) .

٤-١١ أهمية نقل الحق وإثبات التكلفة

٤-١١-١ نقل الحق

٤-١١-١-١ مثال أمريكى (استيراد وحاويات)

ما من شك أن نقل ملكية الأصل (المباع) من البائع إلى المشترى هو شرط من أهم الشروط الأساسية لإثبات الإيراد بالقوائم المالية للمنشآت (البائعة) . فإذا اشترت منشأة تامر التجارية من منشأة كريم التجارية قطع أراضى لكى تستخدمها (الأولى) فى تجارتها فإن منشأة كريم لاتستطيع أن تثبت قيمة هذه العملية كمبيعات ضمن إيراداتها إلا بعد تحقق عدداً من الشروط من أهمها تسجيل عملية بيع الأراضى ونقل ملكيتها إلى منشأة تامر ، وإلا ظلت هذه الأراضى – قانوناً – فى ملكية منشأة كريم .

وإذا كان نقل الحق (فى الملكية) يبدو أمراً ميسوراً فى التجارة الداخلية (داخل الأوطان) حيث يعتمد على قوانين وقواعد معاملات تجارية قائمة ويعرفها التجار وأيضاً المستهلكون وأصبحت فى متناول كل من الطرفين – بائع ومشترى – وأى

تغيير فيها يكون معلوما بسهولة دون مشكلات ، إلا أن ذلك ليس هو الحال فى التجارة الدولية ، حيث ينبغى مراعاة – ليس فقط القوانين المحلية (الوطنية) بل أيضاً قوانين الدول محل التعامل والقوانين الدولية بصفة عامة بما قد يصعب فى وقت قصير معرفتها ثم متابعة التغيير فيها . والقوانين الأمريكية بعد أحداث ١١ سبتمبر ٢٠٠١ هى أحد الأمثلة الواضحة على ذلك ولذا كان من المهم عرض هذا المثال الحيوى لمعرفة تصرف دولة عظمى فى شأن نقل الحق . والمعروف أن الأوضاع إنقلبت رأساً على عقب بأمريكيا بعد أحداث ١١ سبتمبر ٢٠٠١ وأصبح العامل المحرك لمعظم إن لم يكن جميع الأنشطة التجارية والصناعية (وغيرهما) فى أمريكا وفى علاقاتها مع الدول الأخرى خاصة تجارتها الدولية هو الأمن security . وكان أمر طبيعياً أن تصدر أمريكا قوانين جديدة لحماية أمنها ومصالحها فى الداخل . ولقد كانت أمريكا فى عملية نقل حق الملكية transferring title تعتمد على مجموعتين أساسيتين من القوانين أ- قانون التجارة الموحد the Uniform Commercial Code (UCC) ب- ومعاهدة الأمم المتحدة لعقود البيع الدولى للسلع United Nations Convention on Contracts for the International Sale of Goods (CISG) . ومن أهم القواعد القانونية فى القانون الأول : ١- موافقة البائع والمشترى على نقل الحق ٢- مع تعريف السلع جيداً فى العقود ٣- وأن حق الملكية ينتقل فى الزمان والمكان اللذين يتم فيهما تسليم البائع السلع فعلياً للمشترى title passes at the time and location where the seller physically delivers the goods to the buyer. ٤- فإذا تم التسليم دون نقل السلع من مكانها without moving the goods فإن نقل الملكية لايحدث إلا عندما يتم تسليم مستند نقل حق الملكية document of title is delivered ... بمعنى أن التسليم على الورق أى دون نقل البضائع فعلياً للمستورد (المشترى) لاينقل الملكية إلى المستورد (المشترى) كما ينبغى أن تنتقل بمستندات رسمية تؤكد هذا الحق .

وبعد أحداث سبتمبر ٢٠٠١ أصدرت أمريكا القانون الوطنى لقانون التجارة لسنة ٢٠٠٢ The Patriot Act, the Trade Act. of 2002 كما تم إنشاء إدارة جديدة هى «إدارة الأمن الوطنى ومكتبها للجمارك وحماية الحدود ويسمى حالياً مكتب الجمارك وحماية الحدود the department of Homeland Security and its Bureau of Customs and Border Protection, now...Customs and Border Protection (CBP)" ويختص هذا المكتب بحماية حدود أمريكا من أية تهديدات

threats تتعلق بالتعريفة (الجمركية) فى الموانئ البحرية والأرضية . Seaports and land ports . وكذلك فإن هذا المكتب يعمل بموجب برنامجين أساسيين : أ- الأمن الأولى للحاويات Container Seurity Initiative (CIS) ب- جمارك المشاركة التجارية ضد الإرهاب Customs Trade Partnership Against Terrorism (C-TPAT) . والغرض الأساسى من هذين البرنامجين هو الرقابة على الشحنات الواردة بدرجة أحسن Control inbound shipments better وإيجاد المرونة فى التحقق من عدم إرتباط تلك الشحنات بالإرهاب .

ويترتب على القواعد التنظيمية السابقة - خاصة مايتعلق بالرقابة على الشحنات الواردة حماية من وجهة النظر الأمريكية ، لأمريكا من الإرهاب - أن المستورد الأمريكى قد لايقبل تحمل وصول واستلام الشحنة التى طلبها من المورد وفى هذه الحالة سينقل المورد هذه الشحنة على مسئوليته أى «سيف CIF Cost Insurance and Fright. أى أنه يضاف على فاتورة المورد المتضمنة تكاليف البضاعة التأمين والشحن أما إن كان المستورد (المشترى) هو الذى يتحمل المسئولية «فإن الشراء يتم فوب Free On Board Fob أى أن المستورد يتسلم بضاعته فوق ظهر الباخرة أو الطائرة فى ميناء المورد ويشحنها بمعرفته) (قاعدتان متعارف عليهما عالميا) .

ومن المفهوم أن تحديد الشخص المسئول - وفيما إذا كان هو المستورد أو هو المورد وبالتالى إتباع «سيف» أو «فوب» - أمر فى يد المستورد الأمريكى حيث يتقرر حينئذ توقيت ومكان نقل الحق فى الملكية وهو إما سيكون فى ميناء الوصول أو من ميناء الشحن وبالتالى سيختلف تاريخ المعالجة المحاسبية ومبلغها - استناداً إلى أوراق التسليم والتسلم والفحص .. إلخ . وكما هو واضح فإن فى إثبات الإيراد فى الحالتين فرق يعادل فترة الشحن والتسليم (وهى فى البواخر ممكن أن تزيد على أسبوعينحسب مكان الشحن) . وفى الحالة العكسية إذا كان البائع (المصدر أو المورد) أمريكياً فإن إثبات إيرادة سيعتمد كلية هنا على نقل هذا الحق للمشترى .

وفى هذا فإن الأمريكيين «جيم جيرمانسكى Jim Giermanski وميتش ماكهى Mitch McGhee» يقولان أن المستورد الأمريكى فى ورطة أو مشكلة dilemma فأى مخاطر - يقوم بها وأى مسئولية يريدها ، ينبغى أن تتم بالإشارة إلى عاملين أساسيين وهما السيطرة والرقابة على «الحاويات» علاوة على مسئوليته تجاه القانون الأمريكى وبرنامجى مكتب CBP (٨- ٣٠) .

ويلاحظ أن نظام الشحن بالحاويات يشكل مخاطرة كبرى لأن الحاوية تغلق عند شحنها والمفروض أن تظل مغلقة ولكن ذلك أمر ليس مؤكداً . وليس هذا فحسب بل كما أشرنا فإن إثبات نقل الملكية وهو أساس فى إثبات الإيراد لايتم إلا فى توقيت (تاريخ ومكان تسلم المورد لبضاعته التى تم شحنها داخل الحاوية أما «سيف» أو «فوب») .

وقد يرى البعض أن هذه التفصيلات الدقيقة ، غير هامة ولالزوم لها وقد لايكون لها تأثير على إثبات الإيراد . إلا أن الأمر على العكس من ذلك للمحاسب الأمريكى وغيره فى دول الشمال فإن هذا النظام يمثل الأداة الرئيسية له يجب عليه الإلتزام بها . ولايجوز إثبات الإيراد من بيع ماتم استيراده أو من تصدير ماتم إنتاجه إلا بتطبيق هذا النظام . فما قد يبدو لا أهمية له للغير هو جوهرى للأداء الأمريكى .

وهذا العرض عن نقل الحق هو جزئية بسيطة ومتطلب واحد - وهناك متطلبات أخرى عديدة أشرنا إليها - لإثبات الإيراد بالقوائم المالية يتبين منها وظيفة من وظائف المحاسب الأمريكى يجب عليه القيام بها عند عرض رقم أعمال المنشأة عن عمليات الاستيراد (والتصدير) . ويلاحظ أن الأمور غير المؤكدة قد تزيد إن تسلم المستورد الأمريكى الحاوية ببضائع بغرض البيع (سيارات ركوب) فى الميناء البحرى للمورد . فإن استطاع تحصيل جزءاً من أثمان بيعها لعملائه مقدماً - وقبل وصولها فإن مخاطر شحنها (سواء مخاطر أمنية أو مخاطر - الشحن بالبحار) تظل عليه حتى وصولها الميناء البحرى الأمريكى ثم إلى مخازنه بما يعنى أن العميل الأمريكى (مشترى هذه السيارات لن تنتقل إليه أياً من هذه المخاطر . وعلى هذا الأساس فما يحصله المستورد - الذى هو فى ذات الوقت البائع للعميل الأمريكى - نقداً من هذا العميل عن بيعه له سيارة - من تلك التى استوردها - لايستطيع إثباته كإيراد إلا عندما يتسلم العميل سيارته بالفعل ومادفعه للبائع تحت الحساب تثبت - آنذاك - فى حساب كدفعة تحت الحساب. ولم تشمل القوانين الأمريكية لمواجهة الإرهاب ماجاء فيما تقدم عن الاستيراد (والتصدير) وإنما شمل مجالات مرتبطة به كأنشطة البنوك فمثلاً وقع الرئيس الأمريكى فى أكتوبر ٢٠٠١ قانوناً لمكافحة ووقف الإرهاب Inter-cept and Obstruct Terrorism والوقوف ضد غسيل الأموال Anti-money laun-dering سمى القانون الوطنى الأمريكى USA Patriot Act ومن أهم خصائصه ألا يفتح حساباً بالبنوك إلا بعد إجراءات مطولة من أهمها أن يكون لطالب فتح الحساب رقماً فى الضمان الاجتماعى .Social Security Number (B-٣٠) .

٤-١١-١-٢ مثال عن نقل الحق (سيارة ركوب) ليس أمريكيا

إذا اشترى كريم من منشأة تامر – التى تتاجر فى سيارات الركوب – سيارة بمبلغ (٥٠) ألف جنيه سددها كريم نقداً للمنشأة وتسلم السيارة ونقلت له ملكيتها – بتسجيلها فى الشهر العقارى – يوم١/١/٢٠٠٣ الساعة ١٢ ظهرا . ثم اتضح أن السيارة صدمت شخصاً ما . فهل يمكن للمنشأة البائعة إثبات هذا البيع علماً بأنها تتبع فى إثبات المخزون طريقة المخزون الدفترى (الجرد الدفترى المستمر فى القرار ٢٠٤) وأن التأمين على السيارة لايغطى تكاليف حادثة يوم ١/١/٢٠٠٣ والتى قدرت (تكلفة علاج وتعويض المصاب وخلافه) بمبلغ ٦٠٠٠جنيه ؟ يبين هذا المثال أن البيع قد استوفى شروطاً جوهرية لإثبات الإيراد مثل تسليم السيارة ونقل المخاطر الإدارة واستلام البائع ثمنها ولكن هناك جزئية صغيرة تؤثر على عملية نقل المخاطر وجانب بسيط فى عملية نقل الملكية . وهى التحقق من أن السيارة خالية من أية عقوبات تتعلق بقانون المرور . فقد يتبين مثلاً أن السيارة المباعة صدمت هذا المواطن الساعة ٦ ص يوم ١/١/٢٠٠٣ . إذاً تقع المسئولية القانونية هنا على البائع وهى تعد نوعاً من المخاطر التى تتعرض لها هذه السلعة (السيارة) المباعة ولايمكن نقل مثل هذه المخاطر من البائع إلى المشترى فتظل عالقة مع البائع حتى ينهيها من الناحية القانونية ومع المصاب أيضاً أو أهله – بشكل أو بأخر – كتعويض عن إصابته (وإن كانت خطيرة فقد يزيد مبلغ التعويض والعلاج على الـ٦٠٠٠جنيه) .

وبافتراض أن المنشأة البائعة لم تحدد بعد هوية قائد السيارة ولكن لأنها سيارتها حتى قبل الساعة ١٢ ظهر ١/١/٢٠٠٣ فإن هناك التزام عليها (قانوناً بالإضافة إلى ٦٠٠٠جنيه تقدير قيمة التعويض ومصروفات العلاج الطبى للمصاب) .

ويمكن معالجة هذه المسألة على وضعها المذكور فى دفاتر البائع – باستخدام حسابات القرار ٢٠٤ – (واستخدام بعض مفاهيمه وبعض مفاهيم المعايير فى اقتراح (١) – وبافتراض أن العمليات كلها تمت خلال نفس السنة المالية – كما يلى :

إقتراح (١) : عدم إثبات الإيراد

أ– مبلغ الإيراد من البيع لم يكتسب – لأنه مازال على السيارة أى على قائدها غير المعروف حالياً (فى حين أنه فى عملية البيع مازال هناك إلتزام على البائع

بسبب السيارة) ومن ثم لايثبت كإيراد وإنما يتم تعليق النقدية الواردة فى حـ/٢٨٩ .

ب- ممكن إثبات تكلفة السيارة المباعة كتكلفة مبيعات (على حـ/٣٤ فى القرار ٢٠٤) خصماً من حـ/المخزون (حـ/١٦٤ فى القرار ٢٠٤) . وتتطلب معايير المحاسبة مثل تلك المعالجة فالسيارة صرفت (خرجت) من المخازن وتسلمها المشترى .

إقتراح (٢) إثبات الإيراد بالكامل

أ- يتم إثبات الإيراد من البيع بالكامل (٥٠) ألف جنيه .

ب- ويكون مخصصاً بمبلغ الإلتزام التقديرى (٦٠٠٠جنيه) .

ويعاب على تلك الطريقة أنه يتم إثبات الإيراد بالكامل رغم أن البائع لم يكتسبه (لوجود الحادثة) . وتتفق تلك المعالجة مع المعايير التى تتطلب إثبات إجمالى الإيراد وتكوين مخصص بالإلتزام

إقتراح (٣) إثبات الإيراد منقوصاً بالإلتزام

حيث يتم إثبات الإيراد بالصافى (يعلى قيمة ا لإلتزام على حـ/٢٨٩ خصماً من حـ/٤١٢) وإن كان ذلك لايتفق مع معايير المحاسبة (ومع القرار ٢٠٤) لأن الإيراد لايثبت بالصافى رغم أن الكثيرين ، وأنا منهم ، يحبذ هذه الطريقة .

وميزة تلك الطريقة أنها تثبت ماتم إكتسابه فقط من إيراد شرط أن يكون تقدير الإلتزام دقيق ويعتمد عليه ويتم إثباته .

إلزام المخطىء بالتكاليف

إذا تبين بعد إجراء القيود المحاسبية للاقتراحات السابقة أن قائد السيارة أثناء الحادثة هو أحد العاملين بالمنشأة وأنه هو المخطئ وتقرر - ووافق هو - على أن تسدد المنشأة المبلغ ثم تخصمه عليه بواقع ٢٠٠جنيه من راتبه الشهرى فيمكن لتصحيح الأوضاع اقتراح المعالجات المحاسبية خلال نفس السنة المالية - كما يلى : (بإفتراض أن اجمالى الالتزامات ٦٠٠٠ جنيه وتم تسوية المسألة القانونية) .

تعديل الاقتراح (١) :

حـ

٥٠٠٠٠ من حـ/٢٨٩

٥٠٠٠٠ إلى حـ/إجمالى مبيعات بضائع مشتزاه (حـ/٤١٢)

حـ

٦٠٠٠ من حـ/١٧٧

٦٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بنوك (١٩٣)

تعديل الاقتراح (٢) :

حـ

٦٠٠٠ من حـ/مخصص مطالبات

٦٠٠٠ إلى حـ/مخصصات بخلاف الإهلاك (٣٥١)

حـ

٦٠٠٠ من حـ/١٧٧

إلى حـ/حسابات جارية بنوك (١٩٣)

تعديل الاقتراح (٣) :

حـ

* ٦٠٠٠ من حـ/٢٨٩

٦٠٠٠ إلى حـ/٤١٢

حـ

* ٦٠٠٠ من حـ/١٧٧

٦٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بنوك ١٩٣

إيضاحات :

أ - بالنسبة لتعديل الاقتراح رقم ١ :

* أثبت مبلغ الإيراد بالكامل وألغى ماسبق قيده على حـ/٢٨٩ .

* أثبت المستحق على المخطئ (أحد العاملين) واعتبر مديناً بالقيمة للمنشأة (حـ/١٧٧) وهى التى سددتها نيابة عنه كعلاج للمصاب وتعويضه (وعمل المخطئ المسألة القانونية) .

* عندما يستقطع المبلغ الشهرى من مرتب المخطئ (٢٠٠جنيه) يخفض به جـ / ١٧٧:

من حـ / الأجور

٢٠٠ إلى حـ/١٧٧

أى أن المنشأة تستقطع مايستحق على العامل المخطئ من مرتبه وتخفض به رصيد مديونية . وقد يمكن استعمال حـ/٢٨٩ (دائنون بمبالغ مستقطعة) إلا أن استعمال هذا الحساب كثيراً مايتم لاستقطاع أقساط مستحقة على العاملين عن مشترياتهم من ملابس أو غير - من شركات تجارية (أو صناعية) ومبالغ الاشتراك فى النقابات .

حـ/١٧٧

٦٠٠٠ المسدد للمصاب	٢٠٠ المستقطع من الأجور

حـ/١٩٣

	٦٠٠٠

ب- بالنسبة لتعديل الاقتراح (٢)

* تم إلغاء قيد المخصص ورده إلى حـ/٣٥١ (وذلك فى نفس السنة المالية) .

* يتطلبمعيار IAS الأراضى والمبانى والآلات والمعدات رقم ١٦ عند تقييم الأصول الثابتة معالجة زيادة قيمة إعادة التقييم عن القيمة الدفترية على الإيرادات بدلاً من خصمها من المصروفات (التى سبق وأن أضيف إليها الزيادة فى القيمة الدفترية للأصول عن قيمة إعادة التقييم أو مصروفات سنوات سابقة وهو الأرجح لأن التقييم يتم عادة كل سنة) . وكان معيار المحاسبة المصرية رقم١٠ قبل تعديله يتعامل فى مثل هذه الحالة كما فى المعيار IAS ١٦ . والأحسن وكما فعل المعيار ١٠ المعدل عدم إثبات القيمة (زيادة قيمة التقييم على القيمة الدفترية بما يزيد على ماسبق تحميله على المصروفات فى الحالة العكسية لتقييم أصل ما) كإيراد ، بل تخفيض المصروفات (سنوات سابقة عادة) بها لأنها فى الأساس مصروف (أثبت على حـ/٣٥١) . هو ما جاء بالمعالجة المقترحة رغم أ القاعدة عن أصول ثابتة والمثال عن أصول متداولة . وبذلك أقفل حـ / مخصص المطالبات .

جـ- بالنسبة لتعديل الاقتراح (٣)

* اثبت الايراد بالاجمالى على حـ / ٤١٢ حيث أضيف إليه مبلغ ٦٠٠٠ جنيه (الالتزام) السابق خصمه منه وأصبح الإيراد كله محققا ٥٠ ألف جنيه طالما تمت التسوية وألغى المبلغ السابق إضافته للحساب ٢٨٩ .

٤-١٢ إثبات الإيراد عندما يكون للمشترى حق رد المبا.

٤-١٢-١ قواعد بالمعيار الأمريكى ٤٨

لم تعرض بعض المراجع الأجنبية فى تناولها للإيرادات عملية إثبات الإيراد من بيع أعطى فيه البائع للمشترى الحق فى رد السلعة التى باعها له خلال فترة محددة من شرائه لها واسترداد ثمنها refund . وقد يرجع ذلك إلى أن بعض معايير المحاسبة لم تتناولها تفصيلاً .

وفى هذا فإن المعيار الأمريكى ٤٨ (SFAC 48) - وعنوانه إثبات الإيراد عندما يكون حق الرد قائماً Revenue Recognition when Right of Return Ex-ists - ضمن مجموعة قوائم ببيانات عن معايير المحاسبة المالية St.tement of Fi-n.nci.l Accounting St.nd.rds التى تصدر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB - يشترط ، باختصار لإثبات هذا النوع من إيراد البيع القواعد التالية :

«يتم إثبات الإيراد الناتج عن وجود حق رد المبيعات فقط عندما تتحقق جميع الشروط التالية :

أ - أن يكون سعر البيع ثابتاً أو ممكن تحديده بفاعلية فى تاريخ البيع .

ب- المشترى دفع الثمن أو أنه ملزم (بتعهد) بالدفع دون شروط .

جـ- أن التعهد لايتغير بسرقة المُنتج أو تدميره أو تلفه .

د- للمشترى «أساس اقتصادى» منفصل عن البائع ، أى أن البيع ليس فى يد طرف وجد خصيصاً لغرض إثبات الإيراد من البيع» .

هـ- ليس على البائع إلتزام هام بأداء عمل ما يترتب عليه مباشرة إعادة بيع المنتج .

و- أنه يمكن تقدير مبلغ المردودات المستقبلة بشكل معقول .

Recognize revenue from right of return sales only if all the following conditions

are met:

a- Price is substantially fixed or determinable at dat of sale.

b- Buyer has paid or is unconditionally obligated to pay.

c- Obligation is not changed by theft, destruction or damage of the product.

d- Buyer has "economic substance" apart from seller, ie sale is not with a party established mainly for purpose of recognizing sales revenue".

e- Seller has no significant obligation for performance to directly cause resale of product.

f- Amount of future returns can be reasonably estimated.". (٢١)

إذاً يتطلب المعيار الأمريكى ٤٨ أن يتم تطبيق جميع القواعد السابقة مجتمعة كشرط لازم لإثبات الإيراد من عملية بيع لمشترى أعطى البائع له حق رد السلعة (أو السلع) التى اشتراها . ورغم أن رد البضائع - حتى الأغذية عند التعامل مع المحلات أو الأسواق فوق العادة super m.rkets فى الدول الغربية أمر عادى كما أشرنا - إلا أنه أحياناً عند بيع بعض أنواع من السلع نجد أن البائع يعطى المشترى ميزات إضافية - تسهيلاً لعملية البيع وتنميتها - مثل حق رده للسلعة التى اشتراها (العميل) ولكن خلال فترة معينة قد تصل إلى شهر . وقد تكون ضمانات السلع المباعة واحدة من البنود التى قد يتحمل فيها البائع تكاليف أخرى (بخلاف تكاليف الإنتاج والبيع) عن السلعة المباعة بعد بيعها . وقد تصل تلك التكاليف بعد تمام عملية البيع وتسليم المشترى السلعة) إلى ٥٠٪ من تكلفتها (وأحياناً من ثمنها) أو يزيد . فمثلاً فى بيع سيارات الركوب - وكما سبقت الإشارة - فإن البائع مثلاً يعطى المشترى (لسيارة ما) فترة ستة شهور أو أن قطعت السيارة المباعة ١٠ آلاف كيلو متر/ مسير أيهما أقرب - ضماناً يتحمل البائع بموجبه تكلفة إصلاح أية عيوب قد تنشأ من استعمال المشترى هذه السيارة استعمالاً عادياً (خلال تلك الفترة أو المسافات المقطوعة) ويتسلم المشترى هذا الضمان (أما ضمن كاتالوج تشغيل ومواصفات السيارة أو منفصلاً عنه) . وقد يحدث خلال تلك الفترة - لوجود عيب فى إنتاج السيارة لايكتشف إلا بتشغيلها وتسييرها فترات ومسافات أطول مما هو الحال عند تجربتها قبل - عرضها البيع - أن يحترق أو يتلف محرك السيارة تلفاً بيناً لايجدى فيه إصلاح ، مما يستلزم - وفقاً

للضمان (أو حتى بإتفاق أضافى بين البائع والمشترى) أن يقوم البائع باستبداله بجديد (وقد يمثل المحرك الجديد ٤٠٪-٣٠٪ من تكلفة السيارة وأحياناً من ثمنها - حسب منشأ المحرك وقوته ومتانته فمثلاً محرك سيارة «جاجوار» البريطانية قد يساوى ثروة) .

ويتطلب المعيار الأمريكى ٤٨ لكى يمكن الإثبات الإيراد من البيع المتضمن حقاً للمشترى فى رد السلعة التى اشتراها ، أن يكون سعر البيع المتفق عليه (بين البائع والمشترى) سعراً ثابتاً أى محدداً فذلك السعر هو أحسن سعر للطرفين (غطى فيه البائع عنده التكاليف وربح عند انتاج مباع معين) وهو السعر الذى ارتضاه المشترى . كما يمكن أن يتفقا معاً على سعر أخر ولكن ينبغى أن يكون ذلك السعر فى تاريخ عملية البيع .

كما يركز المعيار الأمريكى ٤٨ أيضاً على سداد قيمة السلعة (السيارة فى المثال) P.i d أو وجود إلتزام غير مشروط وغير قابل للتغيير أو لايرتبط بتلف السلعة ، يتم بمقتضاه إجراء هذا السداد للبائع . غير أن تلك النقطة الأخيرة (وجود التزام على المشترى) تتطلب مزيداً من المناقشة . فالسيارة فى المثال المتقدم قد تتلف خلال فترة الضمان - بغير سوء استعمال من المشترى - ويتعين على البائع حينئذ إصلاحها فإن لم يقم بهذا الإصلاح وتقاعس فقد يدفع ذلك المشترى أن يقوم بمعرفته بالإصلاح ويستأدى تكاليفه من ثمن البيع أو الباقى منه المستحق عليه للبائع ، مما قد يدخله مع البائع فى صراع قانونى حيث تواجه حجية الضمان كإلتزام من البائع التعهد الذى قطعه المشترى على نفسه كإلتزام بالسداد . ورغم أن المعيار يحدد فى (حـ) أن التعهد أو الإلتزام (بالسداد) لايرتبط أو يتغير بسرقة المنتج (السيارة هنا) أو تلفها (والمقصود سرقتها أو تلفها وهى فى يد المشترى وليس البائع) - بما يبدو وأنه يقلل من حجية ضمان الإصلاح ويؤكد على وجوب تنفيذ التعهد بالسداد ، فكان من المطلوب إبراز مثل هذه الحالة وموازنة الضمان بالتعهد . ورغم أن تلك المسألة قانونية بحتة إلا أن المعيار قد وضع شروطاً للتنفيذ غير المشروط للتعهد بالسداد النقدى وكان المرجو أن يؤكد أيضاً على مسألة تنفيذ البائع ضمانه للسلعة المباعة . ويلاحظ أن ما أبديناه عن الحاجة إلى أن يؤكد المعيار على وجوب تنفيذ البائع للضمان والفصل بين الضمان والتعهد يتفق مع ماجاء فى «د» من عدم إدخال طرف ثالث فى المسألة الاقتصادية (وسداد المشترى لثمن السلعة) .

أما عن هـ فلم يوضح المعيار كيفية ذلك .

وقد حدد المعيار ٤٨ المعالجة المحاسبية فى حالة عدم استيفاء هذه الشروط (أو شرط واحد منها) هى : أ- لايتم إثبات إيراد البيع وأيضاً ب- عدم اثبات تكاليفه . فإذا تم الاستيفاء أو إنتهت مدة «الحق فى رد البضاعة» والمقصود أن تنتهى المدة دون أن يرد العميل (المشترى) السلعة للبائع ، يثبت الايراد وتكاليفه . (لاحظ أن معيار ١٣ يثبت المصروفات فى أحوال معينة) .

ولعل أهم ما فى المعيار الأمريكى ٤٨ - دون غيره من المعايير - أنه تتطلب فى حالة عدم استيفاء شروط إثبات البيع عدم إثبات تكلفته - وليس فقط وكما تطلبت معايير IAS عدم إثبات الإيراد . ففى معيار IAS ١٨ (ومعيار المحاسبة المصرية) إلا يثبت الإيراد فى حالة عدم استيفاء شروطه دون إشارة - فى بعض المواضع - إلى عدم إثبات تكلفته والإشارة فى مواضع أخرى إلى إثباتها ، كما جاء فيما تقدم .

٤-٢-١٢ إثبات الإيراد منقوصاً بتكلفته

وتطلب المعيار ٤٨ (SFAS 48) أن يتم إثبات إيراد بيع سلعة أعطى فيها البائع المشترى الحق فى ردها خلال فترة معينة من استلامها - على أساس أن :

«ينبغى أن يتم تخفيض إيراد المبيعات وتكلفة المبيعات لكى تعكس المردودات التقديرية وتثبت التكاليف المتوقعة كمستحقات .. وفقاً للمعيار ٥ SFAS 5 Reduce sales revenue and cost of sales to reflet estimated returns..Accrue expected costs... in accordimce with SFAS 5" [٣٢] .

فالمعيار ٤٨ يتطلب تخفيض إيراد المبيعات (وهو مالايتطلبه المعيار IAS ١٨) وتكلفة المبيعات بقيمة المردودات - ليس الفعلية فقط - بل التقديرية estim.ted أيضا) . وتخفيض الإيرادات بقيمة تقديرية هو إتجاه نفصله (بعكس المعيار IAS ١٨) لأنه لايظهر إلا الإيرادات المكتسبة المخفضة بالمرودادت التقديرية . ويؤثر فى مجمل صافى الربح أو الخسارة .

أما المعيار الأمريكى ٥ (SFAS 5) الذى تطلب المعيار ٤٨ العمل به وعنوانه «المحاسبة على الاحتمالات Acounting For Contingencies - الصادر عن مجلس معايير المحاسبة المالية FASB - فيتناول ضمن مايتناوله الخسارة المحتملة Loss Contingency - مثل التى تنتج عن تحصيل الأرصدة المدنية (أى تحصيل منقوص) أو الإلتزام بضمان السلعة أو مخاطر خسائر الممتلكات نتيجة حريق أو إنفجار

، خسائر الكوارث والتى قد تقابلها ، إلى حدود ، شركات التأمين – وهى «حالة قائمة ترتبط بأمور غير مؤكدة» – فى تاريخ الميزانية – يترتب على تحققها أو عدم تحققها ربح أو خسارة المنشأة «وسيتم معرفة تلك الأمور فى النهاية عندما يتحقق فى المستقبل أو لايتحقق حدث أو أكثر . وبالتالى فطبقاً للمعيار ٥ :

«الخسارة المقدرة عن الاحتمالات يتم إثباتها كمستحقات ويحمل بها الدخل (الربح) "Esti- mated loss from contingencies shall be accrued and harged to inome." [٣٣] .

ويتكلم المعيار ٥ عن تحميل الدخل بقيمة الخسائر المحتملة – وهو مافعله القرار ٢٠٤ بالنسبة لتكوين المخصصات من صافى الدخل – إلا أن المقصود ينبغى الآ يكون الدخل بمعنى الربح بل هو الدخل بمعنى قائمة الدخل أى الربح أو الخسارة فلايتم تحميل الربح دون الخسارة بقيمة هذه الخسائر المحتملة وهو المتعارف عليه .

ويبين المعيارين الأمريكيين ٤٨ ، ٥ متطلبات هامة منها مايلى :

* إيراد المبيعات وكذا تكلفة المبيعات يتم تخفيضهما بقيمة المردودات التقديرية (معيار ٤٨) .

* يتم تقدير قيمة المردودات المستقبلة بطريقة يعتد بها (معيار ٤٨) .

* لايثبت الإيراد – عند الحق فى رد البضاعة للبائع – إلا إذا تحققت جميع الشروط اللازمة لهذا الاثبات (معيار ٤٨) .

* تحمل الخسارة المحتملة التى تعتمد على تحقق حدث أو أكثر فى المستقبل على (قائمة) الربح (معيار ٥) .

* والخسارة المحتملة تتمثل فى معيار ٤٨ فى هذه الجزئية فى قيمة المردودات (حق رد المشترى السلعة للبائع) .

ومن المتعارف عليه وكما أشرنا فإن كثير من المحاسبين عندما يتطلب الأمر حصر الخسائر المحتملة مثل تكاليف رد سلع وفقاً لوجود حق للرد – يقترحون لمقابلة هذه التكاليف التقديرية (التى يتم توقعها بقدر كبير من الدقة والفاعلية) :

أما أ– تكوين مخصص بقيمة السلع المتوقع ردها وأن يتم التقدير بشكل يعتمد عليه أو ب– عدم إثبات أية إيراد ثم إثبات كامل الإيراد بعد إنتهاء فترة الرد [٣٤] .

وفى حالة المردودات الفعلية وليست المتوقعة فقط فإن بعض المحاسبين يفضلون حـ- خصمها مباشرة من الإيرادات المحققة أى الفعلية (٣٥) .

ووفقاً لهذا الرأى الأخير فإنه يخصم من المبيعات الفعلية أيضاً تقديرات خسائر المبيعات (على الأجل) غير المحصلة estim.ted loss on uncollet.ble .ccounts (٣٦). وممكن أن يتم ذلك - أيضاً - فى رأى البعض - بتكوين مخصص ثم خصم المخصص من الإيراد المحقق .

وإظهار الإيراد بقائمة الدخل فقط بما تم اكتسابه وتحقيقه أى بعد أن يخصم من الإيراد الخسائر أو المردودات الداخلة «مردودات المبيعات» التقديرية المتوقعة - باعتبار أن تلك خسائر احتمال(١) مؤكد أن تحدث ومن ثم فهى ليست إيراداً - فإن مايظهر فعلاً هو إيراد حقيقى يعتمد عليه . فمثلاً إذا بلغ إجمالى مبيعات منشأة كريم التجارية فى سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ /٥,٢ مليون جنيه وتوقع محاسب المنشأة أن ١٩٠ ألف جنيه لن يسددها العملاء الذين منحتهم المنشأة إئتماناً لمدة ٩ شهور (اعتباراً من ٢٠٠١/٧/١) وأن هناك خصومات لبيع هذه البضائع تبلغ ١١٠ ألف جنيه فإن هذه الجزئية فى قائمة الدخل - وفقاً لهذا الرأى المحاسبى الهام - بتاريخ ٢٠٠٢/٦/٣٠ ممكن أن تظهر كما يلى :

		حـ
* إجمالى المبيعات		٥٢٠٠٠٠٠ جنيه
يخصم		
* خصم على المبيعات	١١٠٠٠٠	
* خسائر تقديرية على غير		
المحصل من ديون البيع	١٩٠٠٠٠	٣٠٠٠٠٠
صافى المبيعات		٤٩٠٠٠٠٠ جنيه

ومن أهم مايميز هذه الطريقة أنها أكثر الطرق إظهاراً للقيمة الحقيقية للإيراد باستبعاد المبالغ المتوقع عدم تحصيلها وكذا الخصومات الممنوحة للعملاء أى عدم تضخيم الإيراد بمبالغ ليست منه . فى حين أنه وفقاً للطريقة التى يكون فيها مخصص ويثبت الإيراد بالإجمالى (المتضمن مبالغ مرجح عدم تحصيلها) فإن قيمة

المخصص (كمصروف) تحمل على صافى الربح أو الخسارة - دون خصمها من الإيراد بما يعنى وجود المشكلات المذكورة (الإيراد متضخم بقيمة مبالغ مرجح عدم تحصيلها وبتكاليف مابعد البيع سيتحقق جانباً منها) . أضف إلى هذا بأن مبدأ المقابلة غير مطبق بشكل مقبول ذلك أن جزء من تكلفة الإيراد (مثل المبالغ المرجح عدم تحصيلها) قد حملت على صافى الربح أو الخسارة ولم يقابل هذا الإيراد الذى يظهر وصولا إلى مجمل الربح أو الخسارة وليس صافيهما. ومن جهة أخرى فإنه على افتراض أن المبلغ المرجح عدم تحصيله قد حصل فى سنة لاحقة ممكن أن أثبت كإيراد (سنوات سابقة فى تلك السنة اللاحقة) ولكن لن يقابله مصروف والعكس بالنسبة لتكاليف ما بعد البيع فإنها تحدث دون أن يقابلها إيراد.

ومن المفهوم أن هذه الطرق يستخدمها البائع (ليس المشترى) فى دفاتره لإثبات الإيراد الذى يقترن بحق المشترى - فى عملية البيع - فى رد السلعة التى اشتراها خلال فترة معينة ، أو على الايراد التزام ما قد يحدث.

ويمكن استخدام هذه الطريقة الأخيرة (الخصم مباشرة من إجمالى الإيراد) لإثبات هذا النوع من ا لإيراد على أساس توقع يعتمد عليه للكمية وأسعار ا لسلع التى قد يتم ردها للبائع - إن كان للمشترى الحق فى ردها - على ضوء دراسات أحوال وظروف وإمكانيات وقدرات المشترين والسلع المباعة (قياساً على حالة عدم تحصيل البائع للديون المؤجلة التى تخصم إجمالى الإيراد) . وأكرر بأن أهم مايميز تلك الطريقة - فى رأيى - هو أنها تعرض بياناً سليماً لرقم الأعمال يمكن الاعتماد عليه لأنه أخذ فى تحديده مبدأين هامين : الحيطة والحذر والمقابلة . فالإيراد الظاهر بقائمة الدخل هو - على أحسن تقدير- الإيراد الذى حققته المنشأة بالفعل وهو مايقابل التكاليف التى أدت إليه .

وقد يرد على هذه الطريقة أنها أ- لاتظهر قيمة المبالغ المستقطعة من الإيراد فى حـ/مستقل خاصة وأنها ب- ليست فعلية بل تقديرية أى أن المنشأة تخفض من إيرادها على أساس تقديرى وليس فعلياً . ويمكن الرد على ذلك بأنه يمكن حصر المبالغ عن السلع المتوقع ردها فى سجل على «الكمبيوتر» تثبت فيه السلع المردودة السابق بيعها للعملاء خلال سنة سابقة مثلاً .

مثال :

باعت منشأة دينا التى تتاجر فى ساعات اليد ثلاثة ساعات يد حريمى مذهبة

ومتشابهة تماماً تكلفتها ٩ آلاف جنيه بمبلغ ١٥ ألف جنيه وأعطت المنشأة للمشترية حق رد هذه الساعات خلال أسبوع واسترداد ما دفعته للبائع وقد ردت المشترية بالفعل ساعة واحدة كانت (المشترية) قد أفادت البائع بأنها قد تفعل ذلك قبل انقضاء الأسبوع (وخلال نفس السنة المالية) .

ويمكن تطبيقاً للطرق الثلاثة السابقة إجراء المعالجات المحاسبية التالية فى تاريخ البيع باستخدام الحسابات بدليل القرار ٢٠٤ - علماً بأن المنشأة تتبع طريقة المخزون الدفترى (الجرد الدفترى المستمر) كما يلى :

أ - الإيراد بالإجمالي وتكوين مخصص :

١٥٠٠٠ من حـ/البنك (١٩٣)

١٥٠٠٠ إلى حـ/مبيعات بضائع (٤١٢)

٥٠٠٠ مخصصات بخلاف الإهلاك (حـ/٣٥١)

٥٠٠٠ إلى حـ/مخصص د.م. (٢٦٦)

حـ/مبيعات بضائع ٤١٢

	١٥٠٠٠

حـ/أ.خ

٥٠٠٠ تكوين المخصص	

ب- عدم إثبات المبلغ المتوقع رده

١٠٠٠٠ من حـ/البنك (١٩٣)

١٠٠٠٠ إلى حـ/مبيعات بضائع حـ/٤١٢

حـ/ ٤١٢

	١٠٠٠٠ مبيعات

سجل إحصائى مقترح

جـ- اثبات إيراد البيع منقوصا بالمتوقع رده

حـ/ ٤١٢

	١٠٠٠٠ مبيعات

سجل إحصائى

يثبت به أنه تم رد ساعة
ثمن بيعها ٥٠٠٠ جنيه

إيضاحات :

أ - الطريقة الأولى هى الطريقة التقليدية المتعارف عليها أما الثالثة فهى المستحدثة والثانية قد يبدو وأن استعمـالاتها قليلة والإيراد واحد فى هاتين الطريقتين (٢ ، ٣) .

ب- يمكن تعديل الطريقة الأولى بأن يتم خصم المخصص (حسابيا) فى قائمة الدخل، ولكن يظل حـ/المبيعات فى الدفاتر بمبلغ (١٥) ألف جنيه .

جـ- فى جميع الطرق ينبغى إثبات تكلفة الساعات (٩٠٠٠ من حـ/٣٤ إلى حـ/مخزن ١٦٤) عند صرفها للبيع .

د- من عيوب الطريقتين ٢ ، ٣ أنه قد يتم سهو إثبات عمليتى بيع ورد السلعة المباعة (ساعة اليد) . لذلك فإنه يحسن أن يمسك لها سجلاً إحصائياً . كما أن مبدأ المقابلة غير مطبق بشكل متوازن حيث أثبت إيراد بيع ساعتين مقابل إثبات تكاليف ثلاثة ساعات . غير أن الإيراد من البيع فى الطريقتين الثانية والثالثة هو الإيراد الأقرب للتحقيق .

هـ- طبقاً للمعيار الأمريكى ٤٨ فإن تكلفة الساعات المحملة على التكاليف تبلغ فقط ٦٠٠٠جنيه وتبلغ الايرادات ١٠ الاف جنيه (إذ يتم استبعاد إيراد وتكلفة الساعة التى يقدر أنه سيتم ردها .

و- رقم الأعمال ظهر متضخماً فى الطريقة الأولى ، ولايغير من ذلك تكوين مخصصاً وزيادة المصروفات العامة به .

ز- يمكن توسيط حـ/مرتجعات مبيعات بقيمة ماتم رده ثم إقفاله فى حـ/المتاجرة (قرار ٢٠٤) .

ح- لزيادة إيضاح العرض لم يتم تصوير حسابى البنك والمصروفات . إكتفاء بحساب الإيراد من البيع .

٤-١٣ مبلغ لن يحصل ، وأخر لا يثبت إيراداً لعدم قياس المصروف ولغيره

تبين معايير الإيراد الثلاث IAS ١٨ ، ١١ ، ١٣ - فيما تقدم أنه :

* - إذا اعتمد الإيراد وتبين أن جزءاً منه «مشكوك فى تحصيله» (معيار IAS ١٨) أو ضمنه قيمة «لن يتم تحصيلها» (معيار ١١) أو «لا أمل فى تحصيلها» (معيار ١٣) فإن هذا الجزء يثبت كتكاليف أو مصروفات (عندما يكون الإيراد السابق إثباته قد تم اعتماده) .

*- يتم تأجيل إثبات الإيراد إذا تبين أن المصروفات المستقبلة المتعلقة به لايمكن قياساتها بشكل يعتمد عليه (معيار IAS ١٨) / أو إذا لم يتم قياس المصروفات بشكل دقيق يتم إدراج قيمة أى مقابل تم استلامه عن بيع البضائع كإلتزام (معيار ١١) وعندما لايوجد إحتمال بتغطية التكاليف لايتم الاعتراف بالإيراد والاعتراف بالتكاليف كمصروفات معيار ١٣ (ومعيار ١١ ، معيار IAS ١٨) .

٤-١٣-١ مبلغ مؤكد عدم تحصيله

وإثبات المبلغ المشكوك فى تحصيله (من الإيراد المعتمد) أو الذى لن يحصل ، أو لاأمل فى تحصيله - كمصروف وفقاً للمعايير معناه أن الإيراد السابق إثباته واعتماده أثبت بالإجمالى بما يعنى أن هذا الإيراد الإجمالى غير عادل ومغالى فيه . وتزداد هذه المشكلة إن كان المبلغ غير المحصل كبيراً نسبياً ومحل نزاع بسبب سوء أداء البائع أو مورد الخدمة (كما فى المشكلات التى تحدث ، وفقاً لما أشرنا إليه بين بائع خدمة وعميل يطلبها فى نشاط اللافتات الإعلانية المركبة فوق أسطح المنازل وفى الطرق) . وطالما أن مورد الخدمة لم يف بالتزاماته باداائه الخدمة على الأصول المتعارف عليها وكطلب العميل فهو بالتالى لم يكتسب (أو يستحق) الإيراد بما يعنى أن الإيراد لم يتحقق بعد .

حالة تطبيقية :

إتفق ص (عميل) مع ش (منشأة عبد الرحمن للإعلان) على أن تقوم ش

بتركيب لافتة إعلانية فوق سطح إحدى العمارات تحمل اسم ص وتضاء باللون الأحمر ووقع ص ، و ش لذلك عقدا قيمته (٤٠) ألف جنيه لتصنيع وتركيب اللافتة لمدة ست شهور من تركيبها الذى تم فى ٢٠٠١/٢/١٢ . وسدد ص إلى ش مبلغ (١٠) آلاف جنيه قبل نهاية شهر يونيو ٢٠٠١ (تاريخ إعداد ش قوائمها المالية) – ولدى ش تأكيدات معقولة تبين أن ص سيسدد ماعليه . ولعدم المتابعة الفورية والمستمرة للأعمال فى ش فقد اكتشفت بتاريخ ٢٠٠١/٦/٤ أن اللافتة مضاءة باللون الأبيض وكتب عليها اسم العميل خطأ علاوة على عدم مطابقتها لـ«الماكيت الإعلانى» (أى اللافتة المرسومة كبروفة) الذى وقع عليه العميل مما تطلب إعادة تصنعها وتركيبها بتاريخ ٢٠٠١/٦/١٢ بتكلفة ٨٠٠٠جنيه . ومما يؤكد على إهمال ش أن ص أرسل لها بتاريخ ٢٠٠١/٢/١٣ (أى بعد يوم من التركيب) كتاباً بهذا المعنى يبدو وأنها لم تعره إهتماماً. ولذلك فإن ص قرر ألايدفع إلا مبلغ ٧٠٠٠جنيه مما عليه وقبلت المنشأة ش ذلك . علماً بأن اللافتة الأولى قد تكلفت ٩٠٠٠جنيه وتمت جميع العمليات من النقدية بالصندوق ، وأنه لم يتم تكوين مخصصاً لمقابلة أية ديون مشكوك فيها .

وبافتراض أن شروط إثبات الإيراد بصفة عامة قد تحققت وأن ش أجرت القيود المحاسبية التالية تطبيقاً للقرار ٢٠٤ :

*** إثبات تكلفة اللافتة ١(حـ / ٣٦ حـ / مؤقت)**

٩٠٠٠ من حـ/تكاليف إنتاج حـ/٣٦

٩٠٠٠ إلى النقدية بالصندوق حـ/١٩٤

(قيد ١) ويسبقه قيد الإثبات على حسابات ٣١، ٣٢، ٣٣

*** إثبات الإيراد من البيع عند التعاقد**

من مذكورين

١٠٠٠٠ من حـ/١٩٤

٣٠٠٠٠ من حـ/العملاء ١٧١

٤٠٠٠٠ إلى حـ/خدمات مباعة (حـ/٤١٤)

(قيد ٢)

* **إثبات تكلفة اللافتة ٢**

٨٠٠٠ من حـ/تكاليف إنتاج حـ/٣٦

٨٠٠٠ إلى حـ/١٩٤

(قيد ٣)

حـ/١٧١

٣٠٠٠٠ (٢)	٣٠٠٠٠ (٤)

* **إثبات المحصل من العميل والديون معدومة**

من مذكورين

٧٠٠٠ من حـ/١٩٤

٢٣٠٠٠ من حـ/ديون معدومة (حـ/٣٥٢)

٣٠٠٠٠ إلى حـ/العملاء ١٧١

(قيد ٤)

ملاحظات على هذه الحالة

أ – قد يمكن – تجاوزاً – اعتبار مبلغ العقد (٤٠) ألف جنيه قبل ٢٠٠١/٦/٤ إيراداً على اعتبار أن شروط الإيراد قد تحققت بشرط أن يكون التحصيل مؤكدا ، وأن المنشأة لاتعلم بعد الخطأ الذى ارتكبته فى حق العميل بل هى متأكدة أنها أدت وستؤدى كافة إلتزاماتها قبل ص حتى نهاية فترة العقد (حتى ١١ أو ٢٠٠١/٨/١٢) مع أن الواقع غير ذلك فالمبادلة حقيقة لم تتم تطبيقاً للتعاقد إذ حصلت ش على (١٠) آلاف جنيه ولم يحصل ص على ماطلبه . ولايغير من ذلك أن ش لم تعلم أو علمت ولم تهتم ، فالفيصل هو حصول ص على ماتعاقد عليه (خدمة محددة) أو عدم حصوله عليها وبالتالى وفاء المنشأةلالتزاماتها فتكتسب الإيراد .

ب– الفترة من تاريخ التركيب حتى ٢٠٠١/٦/١٢ (تاريخ تركيب اللافتة الجديدة الثانية والتي تلبى طلبات ص) وهى ، تقريباً ، تقترب من ثلاث أرباع مدة التعاقد نجد أن اللافتة موجودة لكنها ليست باسم العميل وليست هى التى طلبها هو ويعتبر إنجازاً من ش قبول ص أن يسدد فوق العشرة آلاف جنيه مبلغ ٧٠٠٠ جنيه (بدلاً من ٣٠ ألف جنيه طبقاً لمبلغ العقد) .

جـ– الإيراد فى هذه الحالة التطبيقية غير معتمد وغير نهائى فى جميع عملياتها وأن

تنفيذ العقد على أكثر من سنة مالية واحدة .

د- الافتراض هنا أنه قد يمكن معالجة تكلفة اللافتة - التى صنعتها ش وركبتها - على أنها إنتاج تام رغم أنها خدمة (حـ / ٤١٤) طبقاً للقرار ٢٠٤ . وكذلك فرغم أنه إنتاج ملموس إلا أنه له طبيعة خاصة منها أن ص لايتسلم اللافتة وإنما سيحصل منها على الخدمة (وهى وجود إسمه على اللافتة «الثانية» وكافة طلباته) . ولأن اللافتة هى سلعة من نوع خاص لن تباع بكيانها «المادى» ولن تسلم للعميل وإنما ستعرض فى مكان عام - فإن حـ/٣٦ قد يكون هو الحساب الذى يجمع تكاليف إنتاج هذه اللافتة بعد أن حملت أصلا التكاليف على حسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ وممكن استخدام حـ / اخر .

هـ- ولكن يعاب على ذلك أن عملية البيع لن تتم فيها مبادلة نقدية (أو بدائلها) بسلعة وإنما بخدمة ولهذا فالمطلوب أن يستخدم لذلك حـ/٤١٤ خدمات مباعة . واستخدام حـ/٤١١ (إجمالى مبيعات إنتاج تام) كبديل للحساب ٤١٤ ، قد لايتفق القرار ٢٠٤ . وفى هذا فإن القرار ٢٠٤ لم يقصر حـ/مخزون الإنتاج غير التام (وبالتالى مخزون الإنتاج التام) فقط على السلع غير تامة الصنع وإنما ضمنه أيضاً «الخدمات غير التامة والأعمال تحت التنفيذ لحساب الغير» [٣٧] أى أن مصطلح إنتاج ممكن أن يستخدم هنا بمعناه الواسع : إنتاج سلعى وإنتاج خدمى .

و- لأن ش لم تكوّن مخصصاً لمقابلة أية ديون مشكوك فيها عن تلك العملية فإن مالم يسدده العميل - بخلاف مبلغ ١٧٠٠٠جنيه (١٠٠٠٠جنيه + ٧٠٠٠ جنيه) - يعتبر ديوناً معدومة (وهو مبلغ ٢٣٠٠٠جنيه = ٤٠٠٠٠ أصل التعاقد مطروحاً منه المبلغ الذى سدد ص ١٧٠٠٠ جنيه) . أما إن كانت ش قد كونت مخصص المقابلة هذا الدين (وبنفس المبلغ) فإن جانباً من القيد ٤ السابق يتغير حينئذ إلى القيد المقترح التالى :

من مذكورين

٢٣٠٠٠ من المخصص حـ/٢٦٦

٧٠٠٠ من حـ/١٩٤

٣٠٠٠٠ إلى حـ/١٧١

أى يقفل حـ / ٢٦٦ فى حـ / ١٧١

إقتراحات لمعالجات محاسبية أخرى ومعدلة

وتطبيقاً لمعيار الإيراد الذى تطلب القرار ٢٠٤ العمل به (سواء المعيار ١١ أو ١٣) فإنه يقترح :

الاقتراح الأول : الطريقة المباشرة

الإيراد بالقيمة المعدلة (ليس طبقاً للقرار ٢٠٤)

* **الإثبات في تاريخ التعاقد قبل التعديل**

من مذكورين

١٠٠٠٠ من حـ/١٩٤

٣٠٠٠٠ من حـ/العملاء ١٧١

٤٠٠٠٠ إلى حـ/٤١٤

(قيد ١)

* **وإثبات تكلفة اللافتة ١**

٩٠٠٠ من حـ/٣٦(أو بعد اقفال حسابات ٣١ ...)

٩٠٠٠ إلى حـ/١٩٤

(قيد ٢)

* **تصحيح الوضع (ليس هناك إيراداً محققاً) .**

٣٠٠٠٠ من حـ/٤١٤

٣٠٠٠٠ إلى حـ/العملاء

(قيد ٣)

* **إثبات تكلفة اللافتة ٢**

٨٠٠٠ من حـ/٣٦

٨٠٠٠ إلى حـ/١٩٤

(قيد ٤)

* **إثبات باقي المستحق كإيراد**

٧٠٠٠ من حـ/العملاء

٧٠٠٠ إلى حـ/٤١٤

(قيد ٥)

* **إثبات ماسدده ص تسوية لحسابه**

٧٠٠٠ من حـ/١٩٤

٧٠٠٠ إلى حـ/العملاء

(قيد ٦)

حـ/٤١٤	
٣٠٠٠٠ (٣)	٤٠٠٠٠ (١)
١٧٠٠٠ رصيد	٧٠٠٠ (٥)
٤٧٠٠٠	٤٧٠٠٠

حـ/١٧١	
٣٠٠٠٠ (١)	٣٠٠٠٠ (٣)
٧٠٠٠ (٥)	٧٠٠٠ (٦)
٣٧٠٠٠	٣٧٠٠٠

حـ/٣٦	
٩٠٠٠ (٢)	
٨٠٠٠ (٤)	١٧٠٠٠ رصيد
١٧٠٠٠	١٧٠٠٠

حـ/١٩٤	
١٠٠٠٠ (١)	٩٠٠٠ (٢)
٧٠٠٠ (٦)	٨٠٠٠ (٤)
١٧٠٠٠	١٧٠٠٠

إيضاحات :

أ – مفهوم هذا الاقتراح هو إثبات الإيراد المحقق بالفعل (الذى ارتضاه الطرفان) وليس الإيراد بالتعاقد الأصلى لأنه غير محقق . ويعتبر مبلغى ١٠ الاف جنيه والـ ٧ الاف تم تحقيقها لأن بهما تمت عملية المبادلة (خدمة مقابل تدفقات نقدية) .

ب– وهذا الاقتراح هو تطبيق لمفاهيم معايير المحاسبة (والمصرية) فيما يتعلق بعدم

إثبات الإيراد إلا إذا كان محققاً (وقبل ذلك مكتسباً) . وفى هذه الحالة التطبيقية فإن مبلغ (٤٠) ألف جنيه المتفق عليه بين العميل ومقدم الخدمة (بائعها) لم يستحق منه فعلاً لـ ش إلا المبلغ المتفق عليه بينهما (فى الإتفاق الثانى وهو مبلغ ١٧٠٠٠ جنيه) وبالتالى فإن رصيد حـ/٤١٤ يظهر دائناً بهذا المبلغ . أما باقى مبلغ التعاقد الأصلى فإنه يعتبر ديونا معدومة لم تظهرها الدفاتر (ويظهرها الاقتراح ٢) . والإيراد ، كما بيننا ، لم يتحقق ولم تكتسبه المنشأة الإعلانية (ش) لأنها لم تؤد ماعليها من إلتزامات نحو الخدمة ونحو تنفيذ طلب العميل (الذى تم تنفيذه بالخطأ) . والغريب أن بعض المنشأت تعتبر ، دون وجه حق ، أن مبلغ التعاقد الأصلى – رغم التنفيذ الخاطئ – (٤٠) ألف جنيه هو الإيراد وتكوين مخصص بمبلغ ٢٣ ألف إن لم يخصم من الإيراد ولو حسابياً لن يغير من الوضع شيئاً .

إذاً طبقاً لهذا الاقتراح فإن تكاليف لافتة ٢ لاتخصم من الإيراد وتظهر مع تكلفة لافتة ١ فى حـ/٣٦ .وهو حساب قد لايتفق مع متطلبات القرار ٢٠٤ كما أشرنا.

جـ- من المصادفة أن تكلفة اللافتتين تساوى قيمة المستحق على العميل وكذا مبلغ الإيراد المحقق أى أن س لم تكسب أو تخسر .

د- يلاحظ أن الحالة التطبيقية تبين أن القوائم المالية للمنشأة ش لم تعتمد بعد وبالتالى فالإيراد يمكن إلغائه أو تعديله أثناء ٢٠٠٠/٢٠٠١ حتى الاعتماد .

الاقتراح الثاني : الطريقة غير المباشرة

إظهار التكاليف المخصومة من الإيراد (ليس طبقاً للقرار ٢٠٤)

*** عند التعاقد**

من مذكورين

١٠٠٠٠ من حـ/١٩٤

٣٠٠٠٠ من حـ/العملاء ١٧١

٤٠٠٠٠ إلى حـ/٤١٤

(قيد ١)

* **إثبات تكلفة اللافتة ١**

٩٠٠٠ من حـ/٣٦

٩٠٠٠ إلى حـ/١٩٤

(قيد ٢)

* **إثبات نتيجة إتفاق عدم سداد العميل**

٢٣٠٠٠ من حـ/د. معدومة ٣٥٢

٢٣٠٠٠ إلى العملاء ١٧١

(قيد ٣)

* **إثبات تكلفة اللافتة ٢**

٨٠٠٠ من حـ/٣٦

٨٠٠٠ إلى حـ/١٩٤

(قيد ٤)

* **تحميل الإيراد بتكلفة اللافتة ، والديون المعدومة**

٣١٠٠٠ من حـ/٤١٤

إلى مذكورين

٨٠٠٠ إلى حـ/٣٦

٢٣٠٠٠ إلى حـ/٣٥٢

(قيد ٥)

* **إثبات سداد العميل الرصيد المستحق عليه**

٧٠٠٠ من حـ/١٩٤

٧٠٠٠ إلى حـ/العملاء (١٧١)

ح/٤١٤

٣١٠٠٠ (٥)	٤٠٠٠٠ (١)
٩٠٠٠ رصيد	
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

يقابل تكلفة لافتة ١

ح/١٧١

٣٠٠٠٠ (١)	٢٣٠٠٠ (٣)
	٧٠٠٠ (٦)
٣٠٠٠٠	٣٠٠٠٠

ح/٣٦

٩٠٠٠ (٢)	٨٠٠٠ (٥)
٨٠٠٠ (٤)	٩٠٠٠ رصيد
١٧٠٠٠	١٧٠٠٠

ح/١٩٤

١٠٠٠٠ (١)	٩٠٠٠ (٢)
٧٠٠٠ (٦)	٨٠٠٠ (٤)
١٧٠٠٠	١٧٠٠٠

ح/ ٣٥٢

٢٣٠٠٠ (٣)	٢٣٠٠٠ (٥)
٢٣٠٠٠	٢٣٠٠٠

(قيد ٦)

إيضاحات :

أ – ومثل الاقتراح السابق فإن هذا الاقتراح لايظهر ، إلا الإيراد المحقق فعلاً بما يعد تطبيقاً صحيحاً للمفهوم الذى تتطلبه المعايير (ومنها المعايير المصرية) لكى يثبت الإيراد بالقوائم المالية على حين أن القرار ٢٠٤ يتطلب إثبات الإيراد بقيمته الإجمالية ، مع عدم وضوح مسألة تحقيق الإيراد ، الآ باشارته إلى تطبيق معيار الايراد .

ب– ويظهر هذا الاقتراح الإيراد (ح/٤١٤) بمبلغ ٩٠٠٠ جنيه بعد تخفيضه بقيمة المبلغ الذى لن يسدده ص لخطأ من ش (التى هى المسئولة عن عدم إتمام هذا السداد) . ويشمل التخفيض مبلغين : أ– تكلفة لافتة ، وهى مسئولية ش ، ب– باقى مبلغ التعاقد الذى ووفق على خصمه من أصل التعاقد ويبلغ ٢٣ ألف جنيه .

جـ- ممكن أن يتحمل بعض العاملين - أو أحدهم - مسئولية تصنيع اللافتة ٢ أن ثبت عليه (عليهم) الخطأ وبالتالى لاتحمل تكلفتها (٨٠٠٠ جنيه) على الايراد ولايتم حينئذ تخفيض الإيراد إلا بالمبلغ الذى إتفقت ش مع ص على ألا يدفعه الأخير (٢٣٠٠٠جنيه) .

د- ظهر الإيراد فى هذا الاقتراح أقل مما ظهر فى الاقتراح السابق لتحميله بتكلفة اللافتة ، بمبلغ ٨٠٠٠ جنيه (إضافة لمبلغ الدين المعدوم) فظهر مبلغ ٩٠٠٠ جنيه (والفرق بينه وبين الإيراد فى الاقتراح هو تكلفة اللافتة ٢) فالمنشأة نتيجة هذا الخطأ خسرت مبلغ ٣١ ألف جنيه كان هو فى الأصل ربحها لو أنها لم تخطئ (فالربح فى حالة عدم الخطأ (٣١) ألف جنيه = (٤٠) ألف جنيه مخصوماً منه ٩٠٠ جنيه وفى حالة الخطأ لاشىء = ٤٠ الف مخصوما منه ما لن يسدد وتكلفة اللافتين ٢٣ الف + ١٧٠٠٠جنيه) .

الاقتراح الثالث :

حساب مخصص

وفكرة هذا الاقتراح تقوم على عدم خصم مبلغ ٣١ ألف جنيه من الإيراد الأصلى فيظهر بمبلغ (٤٠) ألف جنيه ، على أن يكون مخصصاً بالمبلغ الذى لن يحصل وتكلفة لافتة ٢ . وعلى ذلك فإن القيود بأرقام ١ ، ٢ ، ٤ ، ٦ فى الاقتراح ٢ تظل على حالها ويلغى القيدين ٣ ، ٥ على أن يجرى بدلاً منهما القيدين التاليين .

*** تكوين مخصص بقيمة ماسببه الخطأ (٢٣ ألف جنيه + ٨٠٠٠ جنيه)**

٣١٠٠٠ من حـ/مخصصات بخلاف الإهلاك (حـ/٣٥١)

٣١٠٠٠ إلى حـ/مخصص د.م. فيها (٢٦٦)

*** إقفال تكلفة الخطأ فى المخصص**

٣١٠٠٠ من حـ/٢٦٦

إلى مذكورين

٢٣٠٠٠ إلى حـ/العملاء ١٧١

٨٠٠٠ إلى حـ/٣٦

وقد تتفق تلك الطريقة مع القرار ٢٠٤ ومع جزئيه فى معايير المحاسبة تتطلب إظهار الإيراد بقيمته الإجمالية كما أنها تظهر تكلفة الخطأ مجمعة فى المخصص . ويعيبها : أن الإيراد ظهر بمبلغ (٤٠) ألف جنيه فى حين أن الإيراد المحقق هو فقط ما سدده العميل بالاتفاق مع ش مبلغ ١٧٠٠٠ ألف جنيه فى الاقتراح ٣ وتضمن الإيراد بذلك مصروفات وخسارة الأداء الخاطئ بمبلغ (٣١) ألف جنيه (٨٠٠٠ جنيه تكلفة لافتة ٢ + (٢٣) ألف جنيه لن يسددها العميل بالفعل) . وهو ليس من الإيرادات وكان يمكن إعتباره كذلك إن لم تخطئ المنشأة التنفيذ (فى هذه الحالة التطبيقية) .

وفى جميع الأحوال فالمفهوم أن حـ / ٣٦ تقفل فيه حسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ .

الإيراد فى الحالة التطبيقية غير معتمد ، وعلى العكس مفهوم المعايير :

تطبق هذه الاقتراحات الثلاث متطلبات معايير المحاسبة والمعايير المصرية فى شأن تحقق الإيراد وإثبات المبلغ المحصل (أو غير المحصل ومؤكد تحصيله وهو ٧٠٠٠ جنيه) كإيراد . ومن متطلبات هذه المعايير أخذ فى اقتراح ٣ فى هذه الحالة التطبيقية هو المتعلق بإثبات المبالغ المؤكد عدم تحصيلها أو المشكوك فى ذلك التحصيل ، كمصروفات طالما تم إثبات الإيراد ككل . والمقصود بإثبات الإيراد هنا هو إعتماده (إعتماد القوائم المالية) . ذلك أن الحالة التطبيقية تتناول عمليات مالية عن السنة المالية التى لم تعتمد بعد قوائمها المالية – والأغلب أن تلك القوائم غير جاهزة ولم تعد بعد – ومازالت دفاترها مفتوحة ولم تقفل بعد . أى وكما ذكرنا فإن الإيراد لم يعتمد بعد عن هذه السنة المالية الواحدة . وعلى هذا فإن إظهار هذا الإيراد متضمناً مبالغ ليست منه فى اقتراح ٣ يعد تضخيماً له دون وجه حق . وبالتالى ممكن تعديله إلى القيمة الأكثر عدالة وصحة .

مبلغ لم يحصل وإيراده معتمد

وعلى العكس من هذا فإن إعتماد القوائم المالية لمنشأة فى سنة مالية ما (سنة رقم ١) تضمن الإيراد بها مبالغ مرجح أن يتم تحصيلها ثم ظهر العكس في السنة المالية التالية رقم٢ (وبعد إعتماد القوائم المالية للسنة السابقة رقم ١) أى تأكد أن تلك المبالغ المستحقة على العميل لن يتم مطلقاً تحصيلها فإنه لايتم عادة خصمها من إيراد سنة ٢ لأن أ- هذه المبالغ غير المحصلة لاتخص إيراد سنة ٢ وإنما تخص إيراد سنة ١ الذى تم إعتماده بالفعل ويصعب محاسبياً المساس به وب- من الظلم خصمها من إيراد سنة ٢ ، جـ- وإثبات تلك المبالغ – وكما تتطلبه المعايير – كمصروفات فى سنة

٢ فإنه وإن كان لذلك تأثير أيضاً على حجم مصروفات سنة ٢ إلا أنه قد يكون أوفق – لما سبق ذكره – من تخفيض إيرادات سنة ٢ بها . ومن المستحسن حينئذ أن تثبت فى سنة ٢ على مصروفات سنوات سابقة لتفصل عن مصروفات سنة ٢ .

ورغم أن قائمة الإيضاحات ينبغى أن تعطى إيضاحات كاملة فى هذا الخصوص إلا أن الأهم من ذلك هو العمل بالعرف المحاسبى الذى يتطلب إلا تخصم هذه المبالغ من إيرادات سنة ٢ وإنما تحمل كمصروفات على هذه السنة .

فإذا إفترضنا عن مفهوم الحالة التطبيقية المتقدمة فرضاً جديداً وهو أن الإيراد تم اعتماده سنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ وأنه تأكد للمنشأة ش فى يوليو ٢٠٠١ – بعد اعتماد القوائم المالية للمنشأة أن المبلغ المستحق على العميل ((٢٣) ألف جنيه) لن يسدده بسبب خطأ المنشأة الذى لم يعرف ويعالج إلا فى يوليو ٢٠٠١) فإنه يقترح مايلى :

أ- أثبت الإيراد سنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ بمبلغ ٤٠ ألف جنيه (قيد رقم١ بالاقتراحات) على اعتبار انذاك أن المبلغ المؤجل مؤكد تحصيله .

ب- لايتم إثبات القيدين رقمى ٣ ، ٥ فى الاقتراح رقم ١ وذلك فى السنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ .

جـ- يثبت فى السنة التالية (٢٠٠١/٢٠٠٢) التى تبين فيها للمنشأة الخطأ وأن العميل لن يسدد ماعليه (ومع ملاحظة عدم تكوين مخصص فى سنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ لمقابلة عدم سداد العميل لأن خطأ المنشأة لم يعرف أنذاك حسب الافتراض الجديد) فإنه يقترح (سنة٢٠٠١/٢٠٠٢) إثبات مبلغ ٢٣ ألف جنيه (مخصوماً من الدين المستحق على العميل) بإحدى معالجتين :

* على حـ/مصروفات سنوات سابقة حـ/٣٥٦ ، أو

* على حـ/ديون معدومة حـ/٣٥٢

والقصد وراء إثباته على مصروفات سنوات سابقة أن المبلغ الذى لن يحصل يتعلق بإيراد اعتمد وأثبت فى السنة السابقة (٢٠٠٠/٢٠٠١ فى الحالة التطبيقية)، أما إمكانية إثباته كدين معدوم فذلك لأنه لم يكون له مخصصاً سنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ .

ويبدو وأن هذه المعالجة الأخيرة (على حـ/٣٥٢) قد تكون هى الأقرب للتطبيق العملى فى كثير من المنشأت رغم أنها تبين ديوناً أعدمت تتعلق بعمليات فى سنوات سابقة وليس فى السنة التالية (٢٠٠١/٢٠٠٢) .

د- قد يفضل تحميل تكلفة اللافتة٢ - التى ركبت فى السنة التالية حسب الافتراض الجديد - على مصروفات سنوات سابقة لأن الخطأ يخص السنة السابقة والعقد بدأ تنفيذه السنة السابقة .

هـ- مبلغ (١٧) ألف جنيه حصل سنة ٢٠٠١-٢٠٠٢ - لأن العميل وبعد اعتماد القوائم المالية (٢٠٠٠ / ٢٠٠١) وافق طبقاً للافتراض الجديد فى يوليو ٢٠٠١ (وليس يونيو ٢٠٠١) على سداد هذا المبلغ - مقابل ترضيته بمد فترة العقد إلى مابعد أغسطس ٢٠٠١ . والمستحسن إثباته على إيرادات سنوات سابقة .

وممكن أن نقترح حساباً (للإيراداً والمصروف) يبين إيراد المنشأة الإعلانية وتكاليفها خلال سنتى ٢٠٠٠/٢٠٠١ ، ٢٠٠١/٢٠٠٢ معاً طبقاً للافتراض الجديد وهو اكتشاف المنشأة ما ارتكب من خطأ فى يوليو ٢٠٠١ (وبالتالى أصبح قبول العميل سداد ٧٠٠٠ جنيه فقط - رغم أن هذا مبلغ مبالغ فيه - وتكلفة اللافتة ٢ ووجود دين معدوم كلها عمليات حدثت ٢٠٠١/٢٠٠٢ وبعد اعتماد إيراد المنشأة) .

حـ/إيراد ومصروف عملية

٩٠٠٠ لافتة ١ (٢٠٠٠/٢٠٠١)	٤٠٠٠٠ إيراد معتمد (٢٠٠٠/٢٠٠١)
٢٣٠٠٠ د.م (٢٠٠١/٢٠٠٢)	
٨٠٠٠ لافتة ٢ (٢٠٠١/٢٠٠٢)	
٤٠٠٠٠	٤٠٠٠٠

إيضاحات :

أ - نتيجة العملية خلال السنتين صفر (لاربح ولاخسارة) بما يتفق مع ماسبق من إقتراحات .

ب- فى مبدأ المقابلة : إيراد العملية لايقابله تكاليفها (فقط ٩٠٠٠جنيه منها) سنة ٢٠٠٠/٢٠٠١ ذلك أن مشكلة عدم السداد وتكلفة لافتة٢ حدثت بعد إعتماد

الإيراد (أى حدثت سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢) .

جـ- وفى نفس الوقت فإن معظم ماحمل على العملية (نتيجة خطأ المنشأة) - من تكلفة لافتة ٢ + عدم تحصيل ٢٣ ألف جنيه تم فى سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ عند العلم بهذا الخطأ وتصحيحه وترضيه العميل - لايقابله إيراد .

د- وأكثر من هذا فإنه ولبضع شهور بعد التاريخ المحدد لنهاية العقد (١٢/٨/٢٠٠١) فإن المنشأة تعطى العميل خدمة ترضيه له دون مقابل وهى تتحمل فى ذلك مصروفات متابعة وإصلاح أعطال .. كل هذا كنتيجة للخطأ الذى ارتكبته .

٤-١٣-٢ مصروفات لم يتم قياسها

يبين المعيار IAS ١٨ أن المصروفات المستقبلة المتعلقة بإيراد معين إن لم يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه فإنه يتم تأجيل إثبات هذا الإيراد ، ويتم إثبات ماتم تحصيله كإلتزام . وتأكيد المعيار IAS ١٨ على تأجيل إثبات الإيراد بسبب عدم إمكان قياس (مجرد قياس وليس إثبات) المصروفات المستقبلة يجعل هذا التأجيل قائماً أيضاً ، وكأمر منطقى ، إن لم يمكن قياس المصروفات التى حدثت بالفعل بشكل يعتمد عليه (وهو ماتطلبه المعيار IAS بالفعل والمعيارين ١١ ، ١٣) . والمصروف المستقبلى هو كثيراً مايكون تكملة لمصروف حدث بالفعل ولكن قد يكون هناك خلافاً عليه أو غير معروف (كما فى تكاليف مابعد البيع بالنسبة للمنشأة البائعة) .

وقد حذا المعيار الإيراد ١١ حذو المعيار IAS ١٨ إلا أنه لم يفرق كثيراً بين المصروفات المستقبلة التى لايمكن قياسها بدقة وتلك التى حدثت بالفعل . ففكرته فى ذلك أن المصروف المستقبلى - إن حدث - يأخذ حكم المصروف الذى حدث . وكثيراً مايحدث بالفعل فيكون هناك مصروف مستقبلى (مثل باقى تكاليف إستيراد بضائع لمنشأة تجارية فاتورتها غير متاحة) .

أما المعيار ١٣ فقد تطلب - مثل المعيارين ١١ ، IAS ١٨ : أ- عدم إثبات الإيراد إن لم يوجد إحتمال بتغطية «تكاليفه» ، ب- على أن يتم «الاعتراف بالتكاليف كمصروفات» .

أما عن احتمالات تحقق مصروف ما فلم يحدد المعيار ١٣ أى احتمال من الاحتمالات الثلاث هو المقصود (مرجح أو متوسط أو بعيد) كما لم يبين المقصود «بعدم وجود احتمال بتغطية التكاليف» . (وهو أيضاً مالم يبينه المعياران IAS ١٨ ، ١١) . فإحتمال عدم تغطية التكاليف ممكن أن يعنى أن الإيراد يقل عن التكلفة . وبكلمات أخرى فإن المبلغ المحصل أو المؤكد تحصيله من ثمن بيع السلعة لن يغط تكلفتها . فإذا كان ثمن السلعة المباعة ٥٠٠ جنيه على أساس أن تكلفتها ٤٠٠جنيه + ربح ١٠٠جنيه عند مستوى انتاج مباع معين فإن الاحتمال(١) (المرجح) أن يقل المبلغ المحصل (أو غير المحصل والمؤكد تحصيله) على ٤٠٠جنيه (التكلفة) . وهذا هو أحد تفسيرات هذه العبارة . والتفسير الأخر هو ألا يتم إثبات الإيراد حتى تبلغ قيمته أكثر من تكلفة الحصول عليه. فإذا بلغ المبلغ المحصل ٣٠٠جنيه والمبلغ المؤكد تحصيله ١٠٠جنيه والمبلغ غير المؤكد تحصيله ١٠٠جنيه فإن معنى ذلك أن الإيراد المحقق هو ٤٠٠جنيه بما يغطى التكلفة بالكاد (٤٠٠جنيه إيراد = ٤٠٠ جنيه تكلفة) ويتم اثباتهما (ايراد وتكلفة)، وبالتالى «عدم الاعتراف بأى ربح خلال المراحل الأولى» (كمطلب للمعايير) . والفكرة فى عدم إظهار أرباحاً فى المراحل الأولى هو «التريث» لحين انتهاء الأعمال (إنتاج أو غيره) واستلام العميل وقبوله لها حتى يكون الاعتراف بالإيراد متفقاً وشروطه .

هذا مع الأخذ بعين الاعتبار أن مبدأ المقابلة لاينظر إلى مسألة تحقيق ربح من عدمه وإنما ينظر إلى «تحقق» الإيراد و «تحقق» المصروف الذى أدى إلى هذا الإيراد ثم مقابلتهما (إثباتهما فى نفس الفترة المالية بالقوائم المالية) .

القياس والإثبات

كثيراً مايرتبط مصطلح القياس بمصطلح الإثبات إلى الدرجة التى قد يعتبرها البعض أنهما متماثلان) ، فى حين أن الأمر ليس كذلك تماماً فالأول يعنى قياس أصل أو إلتزام بند فالمخزون من الخامات يقاس «بالعد» أو «بالوزن» أو «بالطول» .. إلخ ثم يقاس عند توريده للمخازن وعند استخدامه بقيمة تحدد على أساس : فيفو ، ليفو .. أما الإثبات فهو قيد أو إظهار هذا البند فى القائمة (أو القوائم) المالية المختصة .

وعلى افتراض أن المعيار IAS ١٨ يقصد من إمكانية قياس المصروف تلك الإمكانية فقط أى أن الإمكانية لاتتعدى القياس إلى الإثبات – لأن القياس مرحلة تسبق عادة الإثبات – ويتفق معه المعيار ١١ الذى أشار إلى القياس دون الإثبات – فما هى معالجة النفقة التى حدثت بالفعل عندما لايتم إثبات الإيراد المتعلقة بها ، هل تعتبر مصروفاً أم لاتعتبر كذلك وترحل إلى حـ/مدين ؟ لقد أجاب معيار الإيراد ١٣ (والمعياران ١١ ، IAS ١٨) على هذا التساؤل وتطلبت بالفعل أن تثبت التكاليف المتعلقة بإيراد لم يتم الاعتراف به ، كمصروفات ، وذلك فى الجزئية التى أوردناها أعلاه .

ولكن إعتبار التكاليف المتعلقة بإيراد معين لم يتم إثباته ، مصروفات يعنى أن المقابلة لم تتم أى أن الوضع غير متوازن. إذ أن هناك تكاليف أدت إلى جلب إيراد وأنه لسبب ما قد لايكون جوهرياً لم يتم إثبات هذا الإيراد- كما إذا إنتقلت ملكية سلعة من البائع إلى المشترى وانتقل معها حقا الملكية والسيطرة ، وتم استيفاء جميع الشروط اللازمة لاعتبار المبلغ الذى حصله البائع من المشترى عن عملية البيع ، إيراداً فيما عدا حق الإدارة الذى أعطاه المشترى طواعية ورغبة للبائع الذى يتمتع بخبرة واسعة فى هذا المجال . فمثلا نشاط غير منتشر مثل نشاط «السيرك» إذا اشترى ص من ش الذى يمتلك «سيركاً» ويديره هو بنفسه هذا السيرك بمبلغ ٥ مليون جنيه وطلب ص أن يستمر ش فى إدارته وفقاً لعقد البيع لبضع شهور حتى يستطيع ص إعادة هيكلة السيرك وتدبير عناصر فنية وإدارية عالية المستوى فى هذا المجال مع تدريب عمال من لديه . فحق الإدارة لم يبق مع ش ولكنه بقى مع مالك السيرك السابق . إذاً رغم أن الإدارة إنتقلت رسمياً إلى ش إلا أنها فعلياً مازالت مع المالك السابق ولكن بصفة مؤقتة هل يثبت ص إيراده من عملية البيع أم لا .

وعلى هذا فالمقترح أنه – طالما أن جميع شروط إثبات الإيراد بالقوائم المالية – فإنه يمكن إثبات الإيراد وأيضاً إثبات المصروف . أما إذا لم يتم إثبات المصروف لعدم إمكان قياسه فإن تلك المسألة تعود بنا إلى مناقشة سابقة عن نسبة المبلغ غير المثبت أو نسبة المبلغ الذى يصعب أو لم يتم قياسه فإن كانت النسبة ضئيلة فقد يمكن وفقا لما أراه إثبات الجزء الأكبر الى أمكن قياسه من المصروف . أما إن كان المصروف

بجملته أو المصروف الذى لم يتم قياسه يعتبر ضخماً وهو أمر قد يبدو غير مكرر وغير معتاد فإنه يمكن حينئذ تأجيل إثبات المصروف وأيضاً الإيراد ويتم ترحيلهما إلى حسابين مدين ودائن على التوالى . ذلك أن إثبات المصروف ، دون الإيراد الذى حققه – وهو ما تتطلبه بعض المعايير – يعنى تحقيق مبدأ المقابلة على حساب إيراده نشاط تحقق بالفعل أى عدم عدالة .

ولأن متطلبات معايير المحاسبة لم تكن فعالة فى حسم إثبات نسبة من الإيراد تقابلها نسبة من المصروف (التكلفة) المتعلق به إلا فيما يتعلق بالعقود طويلة الأجل فإنه يهم تكرار الاقتراح السابق وبعيداً عن المعايير مايلى :

أ – إن كانت نسبة المصروف التى لايمكن أو لم يتم قياسها من المتوقع أن تكون بسيطة فإنه قد يمكن التغاضى عنها وإثبات إجمالى ذلك المصروف المتعلق بإيراد ما وإثبات هذا الإيراد أيضاً أن تحققت شروط إثبات كل منهما .

ب– أما إن كانت النسبة المتوقعة للمصروف كبيرة أو أن المصروف برمته لم يتم قياسه (وهى عادة حالة قد تكون نادرة الحدوث) فإنه قد يكون كما يرى كثيرون أنه من الأوفق عدم إثبات القيمتين وترحيلهما لحساب مدين (للمصروف) ودائن (للإيراد) وذلك حتى يمكن قياسهما ، وإن كان فى رأى يمكن ، إن كان المصروف من المتوقع أن يكون ضئيلاً ، تقديره (كما فى مخصص د.م. وغيره) واثباته واثبات الايراد .

تعذر القياس نهائياً

أما إن تعذر قياس المصروف نهائياً – وهى أيضاً حالة نادرة الحدوث جداً – فإنه قد يقترح فنياً وبعيدا عن المعاييرإثبات كل من المصروف تقديرياً وكذا الإيراد المتعلقة به . ويتم تقدير المصروف على ضوء أحداث الماضى ومراعاة الظروف الحالية والأنشطة المماثلة باستخدام حسابات القرار ٢٠٤ :

من المصروف (٣٥١)

إلى حـ/ مخصص ٢٦

ويعبر المخصص هنا عن وجود مصروف حدث بالفعل ويستحق على المنشأة وقد أدى إلى جلب هذا الإيراد ولكن لسبب أو لآخر لم يتم – أو يصعب قياس هذا المصروف . ولأنه مصروف فقد تم تكوين مخصص لإثباته . (ومفهوم أن احتساب احتياطى هنا – إذا كان ذلك من رأى البعض – ليس إجراءاً محاسبياً صحيحاً لأن المبلغ مصروف فى حين أن الاحتياطى يعد جزءاً من حقوق الملكية والمصروف يخفض من هذه الحقوق . والمصروف تحميل على صافى الربح أو الخسارة فى حين أن الاحتياطى هو توزيع للربح ولايحسب فى حالة وجود خسارة ، وبغض النظر عما كان يتطلبه النظام المحاسبى الموحد من اعتبار الإهلاك بواقع ٥٪ من قسط الإهلاك الأصلى – للأصول التى انتهت أعمارها الافتراضية ومازالت تستخدم فى الإنتاج – تكلفة تضاف إلى الاحتياطى ارتفاع أسعار الأصول إذ أن لتلك المعالجة متطلبات معينة أنهى القرار ٢٠٤ الغرض منها) .

والمشكلة الأساسية فى تلك المعالجة أن المصروف الذى كون به المخصص محمل على صافى الربح أو الخسارة فى حين أن الإيراد هنا رئيسى أى وصولا إلى مجمل الربح (أو الخسارة) مما كان ينبغى معه أن تقابله هذه النفقة بدلاً من تحميلها على صافى الربح أو الخسارة (مع ملاحظة أن هذا التحميل إجراء محاسبى متعارف عليه لابد منه لتكوين المخصص المذكور) ولذلك فمن الممكن الاستعاضة عن حـ/ المخصص ٢٦ بحساب ٢٨٩ وتحميله فى حـ / المتاجرة .

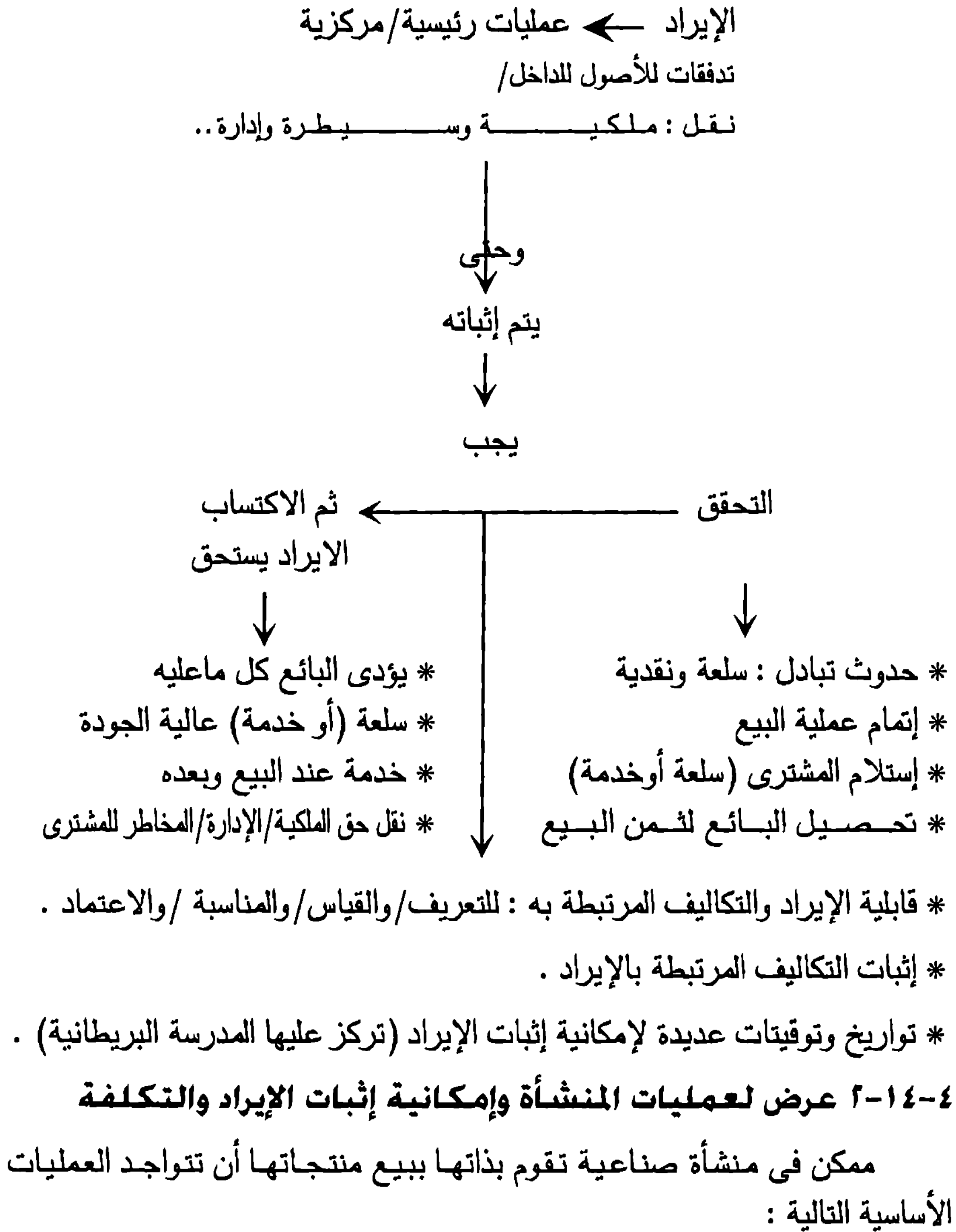
٤-١٤ ملخص عام لأهم متطلبات إثبات الإيراد (والتعرف عليه) مجتمعة

٤-١٤-١ شكل عام

يبين الشكل التالى رقم ١٤ أهم القواعد الواجب العمل بها بشكل عام – تطبيقاً لمعايير المحاسبة التى أشرنا إليها – فى إثبات الإيراد وأيضاً للتعرف عليه (إ أن بعض المعايير – مثل معيار الإيراد ١٣ ضمن المعايير المحاسبية – قد تعتبر أن إثبات الإيراد بالقوائم المالية وبالدفاتر المحاسبية يجب التعرف عليه رغم أنها تضع أيضاً مقومات وعناصر للتعرف على الإيراد) .

شكل رقم ١٤

قواعد التعرف على ، وإثبات الإيراد



٤-١٤-٢ عرض لعمليات المنشأة وإمكانية إثبات الإيراد والتكلفة

ممكن فى منشأة صناعية تقوم بذاتها ببيع منتجاتها أن تتواجد العمليات الأساسية التالية :

المرحلة	العملية	الإيراد والتكلفة
مرحلة أو عملية فى سلسلة متتابعة فى الإنتاج ثم فى البيع ثم التسليم ومدى إمكانية أن يتم فيها إكتساب وتحقيق ثم إثبات الإيراد والتكلفة المرتبطة به	* قياس السوق لتحديد حجم الإنتاج (إن لم تكن المنشأة: تتبع JIT أو العقود طويلة) .	الإيراد : لايتم إثبات والتكلفة تثبت على تكاليف الإنتاج) .
	* شراء الخامات :	الإيراد : لايثبت/التكلفة المرتبطة : تثبت إن إتبعت المنشأة الصناعية طريقة المخزون الفعلى (الجرد الدفترى الدورى قرار ٢٠٤/لإثبات المخزون ولاتثبت إن إتبعت طريقة المخزون الدفترى (الجرد الدفترى المستمر) إلا عند استخدامها .
	* التشغيل على الخامات/وإنتاج غير تام (تحت التشغيل).	الإيراد : قد يثبت طبقاً لبعض الأراء وليس طبقاً لجميع المعايير/التكلفة المرتبطة : تثبت (تكلفة إنتاج) .
	* إتمام إنتاج السلعة .	الإيراد : قد يثبت طبقاً لبعض الأراء وبعض الأعمال وليس طبقاً للمعايير/التكلفة المرتبطة : تثبت (تكلفة إنتاج) .
	* بيع وتسليم السلعة .	الإيراد : قد يثبت طبقاً لبعض الأراء وليس طبقاً للمعايير/التكلفة المرتبطة : تثبت .
	* تحصيل الثمن بالكامل .	الإيراد : يثبت طالما تم الاكتساب طبقاً لبعض الأراء وليس طبقاً للمعايير/التكلفة المرتبطة : بالسلعة (الخدمة) المباعة تثبت .
	* تسليم/تحصيل/نقل حق الملكية .	الإيراد : قد يثبت طبقاً لبعض الأراء وليس طبقاً للمعايير/التكلفة المرتبطة : تثبت طبقا لبعض المعايير .

* تسليم/تحصيل/نقل حق الملكية/نقل المخاطر/الإدارة .	الإيراد : قد يثبت طبقاً لبعض الأراء وليس طبقاً للمعايير/التكلفة المرتبطة : تثبت .
* تسليم/تحصيل/نقل حق الملكية/نقل مخاطر وإدارة/إثبات تكاليف مقابلة .	الإيراد : يثبت طبقاً للمعايير وكذا التكلفة المرتبطة به .
* البند السابق ماعدا التحصيل مؤجل أو أى نسبة والمؤجل مؤكد تحصيله .	الإيراد : يثبت طبقاً للمعايير وكذا التكلفة المرتبطة به تثبت .
* جميع البندين السابقين ماعدا أن المؤجل تحصيله	الإيراد : لايثبت وفقاً للمعايير والتكلفة تثبت (وفى رأينا يثبت الإيراد منقوصاً بالمبلغ المؤجل ولايثبت كمصروف) .

والمفروض وفقاً للبيان السابق ، ألا يتم إثبات الإيراد إلا إذا أثبتت التكلفة المرتبطة به (خلال سنة مالية واحدة) . أما إن تم تأجيل إثبات التكلفة المرتبطة بالإيراد لأى سبب من الأسباب فإن الإيراد لايثبت (وبمراعاة النقاط السابق الإشارة إليها) وذلك طبقاً لمعايير المحاسبة (بما فى ذلك القرار ٢٠٤ الذى تطلب العمل بمعيار الإيراد) ، وعلى العكس من ذلك فإن بعض المعايير تتطلب اثبات التكاليف حتى إذا كانت الإيرادات المرتبطة بها غير محققة فيتم إثبات تلك التكاليف دون الإيرادات التى جلبتها .

٥ - حالات للإيراد

٥-١ إيراد بيع السلع والخدمات

٥-١-١ الإيراد محقق

٥-١-١-١ قرار ٢٠٤

يتطلب القرار ٢٠٤ استخدام حساب ٤١١ إجمالى مبيعات إنتاج تام .

مثال :

باعت المنشأة الزراعية ش - التى تعمل فى مجال تربية الماشية (رؤوس حية) فى أول السنة المالية ٢٠٠٠/٢٠٠١ إلى ت التى تتاجر فى الأغنام (الحية) ماقيمته ١٠٠ ألف جنيه من الأغنام (٥٠٠ رأس ماشية بسعر ٢٠٠جنيه للرأس الواحدة) وقد سددت ت قيمتها إلى ش بشيك مقبول الدفع . ثم باعت ت ، فى أغسطس ٢٠٠١ ، بدورها إلى ك التى تتاجر فى اللحوم المذبوحة ماقيمته ٩٢ ألف جنيه (٤٠٠ رأس ماشية بسعر ٢٣٠جنيه للواحدة) سددت ك قيمتها بشيك مقبول الدفع . وقد ردت (ت) إلى ش بعد أسبوعين من الشراء ١٠ رؤوس ماشية بنفس سعر شرائها وحصلت على قيمتها بشيك.

وفيما يلى المعالجات المحاسبية المقترحة بافتراض أن :

أ- المنشأت تتبع فى إثبات المخزون طريقة الجرد الدفترى الدورى (الجرد الفعلى) .

ب- جميع شروط إثبات الإيراد قد تحققت .

جـ- وجميع شروط إثبات التكلفة أو المصروف قد تحققت .

دفاتر ش عن السنة المالية ٢٠٠٠/٢٠٠١

حـ/٤١١ بالألف جنيه

١٠٠ (١)	

حـ/جارية بنوك ١١٩٣

٢ (٢)	١٠٠ (١)

حـ/مرتجعات مبيعات ٤١٢٢

	٢ (٢)

دفاتر ت (تجارية) بالالف جنيه

حـ/بضائع بغرض البيع (٣٤)

٢ (٣)	١٠٠ (١)

حـ/جارية بنوك ١٩٣ بالألف جنيه

١٠٠ (١)	٩٢ (٢)
	٢ (٣)

حـ/ ٤١٢

٩٢ (٢)	

دفاتر ك

حـ/تكاليف انتاج ٣٦

	٩٢ (١)

حـ/ ١٩٣ بالألف جنيه

٩٢ (١)	

هناك قيد محاسبى يسبق التوزيع على حـ / ٣٦ وهو اثبات قيمة الماشية التى ستقوم بذبحها ثم بيعها كلحوم وممكن يكون ذلك هو حـ / ٣١ خامات فالقرار ٢٠٤ يعامل الثروة الحيوانية كأصول ثابتة ٣ وكانتاج تام وغير تام .

إيضاحات :

أ - من ضمن شروط إثبات الإيراد أن تتم عملية التبادل : سلعة مقابل نقدية أو بدائلها (ومافى حكمها) . وقد قدمت ت إلى ش ، وك إلى ت شيكات مقبولة الدفع على التوالى ، وهذه الشيكات هى بحق بديلاً للنقدية ولاتتضمن أية أمور غير مؤكدة (وقد لايكون الأمر كذلك بالنسبة للشيكات العادية التى لاتتمتع بنفس حجية الشيكات مقبولة الدفع وهو ما أشرنا إليه) وقد تم ذلك مقابل الماشية .

ب- الأغنام والماشية تعامل فى أحوال كثيرة كسلعة - وهى هنا يتم تربيتها من أجل بيعها - وهى كذلك بالفعل فى ش ، ت ثم فى ك (كلحوم مذبوحة وليست حية) .

جـ- أما إذا كان إقتناء هذه الأغنام أو الماشية للاستفادة من منتجاتها وليس بيعها فإنها طبقاً للعرف وللقرار ٢٠٤ تعامل كأصول ثابتة (جـ/١١٧) .

د- لأن البيع بشيكات مقبولة الدفع فإن إيراد البيع أثبت مباشرة فى حساب ٤١١ (منشأة ش وحـ/٤١٢ منشأة ت ذلك أن الإيراد قد تحقق فى المنشأتين .

هـ- رد ١٠ رؤوس أغنام (من ت إلى ش) بمبلغ ٢٠٠٠جنيه ترتب عليه تخفيض قيمة بضائع بغرض البيع (حـ/٣٤) وزيادة رصيد النقدية بالبنك فى (ت) وزيادة حـ/مرتجعات مبيعات ونقص رصيد النقدية بالبنك فى (ش) .

٢٠٠٠ من حـ/جارية بنوك (١٩٣)

٢٠٠٠ إلى بضائع بغرض البيع (حـ/٣٤)

إثبات رد البضائع فى دفاتر (ت)

٢٠٠٠ من حـ/مرتجعات مبيعات (حـ/٤١٢١)

٢٠٠٠ إلى جارية بنوك (١٩٣)

إثبات رد ثمن البضائع المرتجعة إلى (ت) فى دفاتر ش

و- ويلاحظ أن المنشأت تتبع طريقة الجرد الدفترى الدورى (أى طريقة المخزون الفعلى) وليس المستمر (المخزون الدفترى) لإثبات - والتعامل مع - المخزون ومؤداها أن يتم إثبات الشراء على التكاليف (حـ/٣٤ فى ت وحـ/تكاليف الإنتاج ٣٦ فى ك بعد الاثبات أولاً على حسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ ثم اقفالها فى ٣٦ طالما

هى تكاليف انتاج حيث يمكن أن تعامل الأغنام الحية فى ك كنوع من الخامات التى ستصبح انتاج تام يباع بعد ذبحها وسلخها وتقطيعها وتعتبر تكاليف تجهيزها هذه - أى تكاليف التحويل من أغنام حية إلى لحم مذبوح صالح للبيع - من تكاليف إنتاج هذا اللحم المذبوح) .

ز- يقفل حـ/مرتجعات المبيعات وفقاً للقرار ٢٠٤ فى حـ/المتاجرة ويخصم من حـ/٤١١ . وهى معالجة تتفق مع معالجة معايير المحاسبة لهذه المرتجعات وإن كانت تلك المعايير قد تخفض بها المبيعات مباشرة (من حـ/٤١١ إلى حـ/مرتجعات مبيعات) أى دون إقفالها فى حـ/المتاجرة .

ح- وحتى يمكن تتبع المعالجات المحاسبية فى سهولة لم يتم إثبات مبالغ الضرائب المستحقة على المبيعات ولم يتم إجراء بعض القيود المحاسبية كتابة وافترض التحصيل والسداد تم فى حسابات البنوك المختصة بالمنشأت (حـ/١٩٣) كما أن الرقم المتشابه داخل حسابين (أو أكثر) فى دفاتر المنشأت وكما أشرنا ، يمثل طرفى القيد المحاسبى فى تلك المنشأة ولم يتم ترصيد الحسابات .

ط- لايتم إثبات أى إيراد من الإيرادات السابقة فى أى منشأة من المنشأتين إلا إذا أثبتت تكاليف البضاعة التى بيعت . ولم ترد فى المثال تلك التكاليف .

٥-١-٢ إيراد مؤجل

٥-١-٢-١ معايير المحاسبة

تتفق معايير المحاسبة - وأيضاً القرار ٢٠٤ - على ضرورة تطبيق مبدأ المقابلة قبل إثبات إيراد البيع (أو أى إيراد ممارسات النشاط المعتاد) وبحيث لايتم إثبات هذا الإيراد إلا إذا أثبتت التكاليف التى أدت إلى جلبه . يضاف إلى هذا - وكما أشرنا - فإن هناك إتفاق عام أيضاً على أهمية تحصيل البائع (أو المورد) إجمالى ثمن البضاعة المباعة للمشترين نقداً أو بشيك مقبول الدفع أو بدائلهما (وعادة دون تخفيض هذا الإجمالى كثيراً) . ومن المسلم به أن الإخلال بعملية التبادل لايجعل الإيراد مكتسباً ومحققاً وبالتالى لايتم إثباته بالقوائم المالية . وقد يشذ عن تلك القاعدة بعض أنواع من البيع ، مثل البيع المؤجل قد يتسلم المشترى البضاعة ويؤجل سداد ثمنها أو جزء منه (أما فى الحالة العكسية إن دفع المشترى ثمن البضاعة مقدماً ولم يحصل

عليها فمعنى ذلك أن البائع لم يؤد ماعليه حتى يكتسب أو يستحق هذا الإيراد ومن ثم لاينبغى إثباته بقوائمه المالية وبالدفاتر) .

مثال

إذا إفترضنا فى المثال المتقدم أن (ت) عندما اشترت من ش سددت لـ «ش» مبلغ ٩٠ ألف جنيه فقط وبقى عليها ١٠ آلاف جنيه . قدمت بها ضمانة جيدة قبلتها ش وتبين أن جميع شروط إثبات الإيراد قد تحققت (بما فيها أن الضمانه مؤكدة) .

وبناء عليه يمكن أن تتم فى دفاتر ش المعالجة المحاسبية التالية باستخدام حسابات ومفاهيم القرار ٢٠٤ والذى يتطلب أيضاً العمل بمعيار الايراد:

* عند عملية البيع :

من مذكورين

٩٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بالبنوك حـ/١٩٣

١٠٠٠٠ من حـ/العملاء (حـ/١٧١)

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/مبيعات إنتاج تام

١٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠

*** إثبات سداد العميل للمستحق عليه (فى ذات السنة المالية) .**

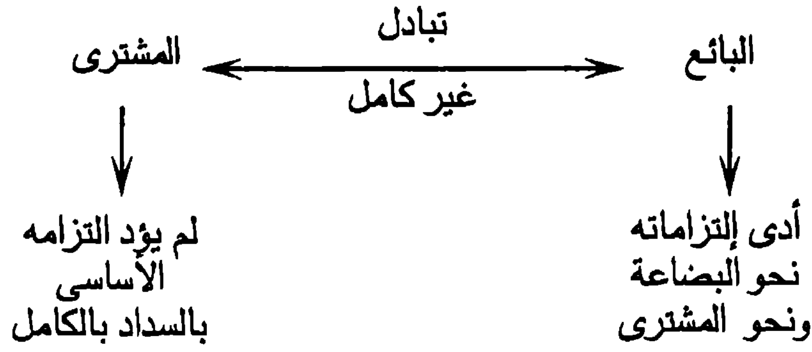
١٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بنوك (١٩٣)

١٠٠٠٠ إلى العملاء

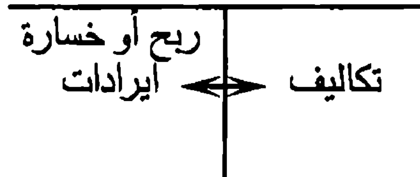
٥-١-٢-٢ الإيراد المؤجل قد لايتفق ومبدأ المقابلة

إتمام التبادل خلال نفس السنة المالية

يتطلب التعاقد بين بائع ومشترى – فى البيع الأجل – أن يؤجل المشترى سداده – للبائع – باقى (أو الإجمالى) ثمن البضائع ، التى اشتراها منه فبالرغم من أن المشترى تسلم بضاعته إلا أنه لم يدفع كامل ثمنها وإنما دفع جزء منه (أو لم يدفع شيئا) وسيدفع الجزء الباقى بعد فترة . ويعنى ذلك أن عملية التبادل لم تتم بالشكل المتعارف عليه (رغم أن البائع أوفى بالتزاماته) .



ولكن لأن الضمانات تؤكد أن المشترى سيسد ماعليه ، فإن مالم يسدده المشترى يعامل وكأنه سددة بالفعل للبائع . وتظهر قائمة الدخل للبائع كما يلى :



ولقد تم إعداد قائمة الدخل هذه على شكل حساب حتى يكون العرض أكثر وضوحاً ، وافترض أن جميع الأقساط استحقت وسددت خلال نفس السنة المالية .

البيع بالتقسيط على أكثر من سنة مالية

ثم قد يتفق البائع والمشترى على أن يبيع الأول للثانى سلعة ما على أن يسدد الثانى للأول قيمتها على أقساط installments وبالطبع فإن البائع أضاف نسبة معينة إلى الثمن الذى يبيع به هذه السلعة نقداً ، كمقابل للمخاطرة وعدم استغلال المبلغ غير المحصل وغير ذلك .

وتتطلب عملية البيع بالتقسيط – على أكثر من سنة مالية – مناقشة بعض النقاط :

أ – تأدية الباع التزاماته نحو السلعة والعميل .

ب– تأدية المشترى التزامه الأساسى بسداد إجمالى ثمن السلعة ولأن المشترى تسلم السلعة وقبلها واستفاد منها ولم يدفع إلا جزء من ثمنها وعليه باقى الثمن فإن ذلك قد يجعل عملية المبادلة فى وضع غير متوازن .

جـ– تكاليف السلعة المباعة : تحمل عادة كتكلفة على الايراد فى تاريخ البيع ، رغم

أنه لايوجد ايراد كامل لأن عملية البيع منقوصة (طبقاً للفقرة السابقة) . ولكن استلام العميل للسلعة - لما للتسليم من أهمية الاعراف المحاسبية وعلى الاخص البريطانية - يساعد على أن مفهوم المبادلة فى البيع تم تطبيق جانباً هاماً منه .

د- مخاطر عدم السداد : لأهمية التحصيل وخطورة عدم سداد المشترى للمستحق عليه فقد يكون من الأوفق - وكما يرى أخرون - أن يتم إثبات الإيراد عند استحقاق وسداد القسط حيث تكون مخاطر عدم السداد قد انعدمت (بالنسبة للقسط المسدد) . وعلى هذا فإن القضاء على مخاطر عدم السداد بالتحصيل وجهان هامان لنفس العملة :

«لأن مخاطر الخسارة بسبب المبالغ غير المحصلة ، أعلى فى أحوال البيع بالتقسيط عن عمليات البيع الأخرى (فإن) البائع يحتفظ عادة لديه بحق الملكية القانونى على البضاعة حتى يتم سداد جميع الأقساط .. والبضاعة تستبعد من المخزون رغم أن حق الملكية القانونى قد لايكون قد تم نقله ..

.. Because the risk of loss from uncollectibles is higher in istallment sale situations than in other sales transations, the seller often withholds legal title to the merchandise until all the payments are made. ... goods should be removed from the inventory although legal title may not have been passed."

«... التعديل فى إثبات الإيراد طبقاً للتحصيلات . وفى هذا التوقيت لانسأل عن أن الإيراد محقق ..

.... a justification of the recognition of revenue as collections are made. At that time there is no question about realization of the [٢٨]revenue".

أى أن هذين المرجعين يركزان على : أ - عدم نقل الملكية تفادياً لمخاطر عدم السداد ، ب- الإيراد يحقق طبقاً للتحصيل ولاشك فى ذلك .

وقد تناولت المعايير المصرية (ومعيار IAS ١٨) أهمية تحصيل البائع ثمن البيع وأهمية أن يكون التحصيل نقداً أو ببدائل نقدية ...

ثمن البيع النقدى

تطلب القرار ٢٠٤ فيما يتعلق ببيع الانتاج التام بالتقسيط المعالجة المحاسبية التالية :

«أن يدرج فى الحساب ٤١١ ثمن البيع النقدى وكذا نصيب الأقساط المستحقة السداد من

أرباح التقسيط «الفرق بين سعر البيع بالتقسيط وسعر البيع النقدى» مع تأجيل الاعتراف بنصيب الأقساط التى لم تستحق بعد من هذه الأرباح وإظهاره كأرباح مبيعات تقسيط مؤجلة ... حساب ٢٨٨ » [٣٩] .

فالقرار ٢٠٤ يتطلب إذاً :

أ - أن يتضمن الحساب ٤١١ (وأيضاً الحساب ٤١٢) نوعين من الإيراد هما ثمن البيع النقدى وكذا نصيب الأقساط المستحقة السداد من أرباح التقسيط .

ب- أما نصيب الأقساط «غير المستحقة» السداد من أرباح التقسيط فيتم ترحيله إلى حـ/٢٨٨ .

جـ- وعندما يحين استحقاق القسط فإن حـ/٢٨٨ يخفض بقيمة نصيب هذا القسط فى أرباح التقسيط مقابل زيادة الإيراد بهذا النصيب ولكن يضاف إلى حـ/٤١٣ أرباح مبيعات تقسيط [٤٠] تخص العام (ولايضاف إلى حـ/٤٤١ أو ٤١٢ وهناك مزيد من المناقشة عند التعرض للمثال التالى) .

وبهذه المعالجة المحاسبية فإن الإيراد يعتبر محققاً عندما يصبح القسط مستحق السداد . ولم يشر القرار إلى سداده بالفعل كما أن ثمن البيع النقدى يضاف كإيراد بحساب إجمالى مبيعات إنتاج تام حـ/٤١١ (أو بضائع مشتراه حـ/٤١٢) ويضاف إلى هذا الحساب أيضاً نصيب القسط المستحق السداد من ربح التقسيط ولم يحدد القرار متى يضاف ثمن البيع النقدى إلى حـ/٤١١ (أو إلى حـ/٤١٢) وهل يتم إثبات الإيراد عند التعاقد أم عند استحقاق أول قسط أم عند سداد العميل لهذا القسط الأول أم عند استحقاق كل قسط أو عند سداد العميل له ؟

والجدير بالملاحظة أن القرار ٢٠٤ لم يبين لكثير من أنواع الإيراد الأخرى التاريخ (أو التوقيت) الذى يتم إثباتها فيها . ولكنه بين الواقعة المنشئة لعملية البيع فى بعض الأنشطة . وتحدد هذه الواقعة إمكانية إثبات الإيراد وتوقيت هذا الإثبات (وليس شروط الاثبات) .

ولقد أورد القرار تلك الواقعة المشتتة للبيع فى أنشطة الإسكان والتعمير وإستصلاح واستزراع الأراضى كما بين أن مبيعات الإنتاج التام فى نشاط الصناعة «يتمثل فى قيمة المبيعات من السلع المصنعة .. تسليم مخازن المنشأة البائعة» وبالنسبة لنشاط الزراعة تتمثل مبيعات الإنتاج التام فى قيمة مبيعات المحاصيل المنتجة» .. [٤١] .

ولأن القرار ٢٠٤ يتطلب بالنسبة للإيراد تطبيق المعيار المحاسبى الإيراد فإنه ينبغى دائماً الرجوع إليه للعمل بمتطلباته ، وعدم الاكتفاء فقط بالقواعد التى وردت فى صلب القرار ٢٠٤ .

مثال

باعت المنشأة ش – التى تتاجر فى الأجهزة والأدوات المنزلية – بتاريخ ٢٠٠٢/٤/٣٠ لأحد عملائها جهاز «فيديو» بالتقسيط بمبلغ ١٥٠٠جنيه وذلك على ثلاث أقساط يستحق الأول ويسدد عند البيع واستلام العميل لجهاز «الفيديو» ويستحق سداد القسطين الباقيين كل ثلاث شهور علماً بأن تكلفة جهاز «الفيديو» ١٠٠٠جنيه وأنه يباع نقداً بمبلغ ١٢٠٠جنيه وأن السداد يتم نقداً فى خزينة المنشأة وأن السنة المالية تنتهى فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ وأن ش تتبع طريقة الجرد الدفترى المستمر (طريقة المخزون الدفترى) .

ويمكن اقتراح معالجتين محاسبتين لإثبات الإيراد من البيع بالتقسيط فى ش تنبنى كل معالجة على تفسير مختلف للقرار ٢٠٤ :

التفسير الأول : ثمن البيع النقدى يثبت جملة

*** عند التعاقد ٢٠٠٢/٤/٣٠**

من مذكورين

٥٠٠ من حـ/نقدية بالصندوق (حـ/١٩٤)

١٠٠٠ من حـ/العملاء (حـ/١٧١)

إلى مذكورين

١٣٠٠ إلى ح/إجمالى مبيعات بضائع مشتراه (٤١٢)

٢٠٠ إلى حـ/ أرباح مبيعات تقسيط مؤجلة (٢٨٨)

١٥٠٠ قيد محاسبى (١) ١٥٠٠

حـ/ العملاء ١٧١ عن السنتين

٥٠٠ (٣)	١٠٠٠ (١)
٥٠٠ (٤)	
١٠٠٠	١٠٠٠

***إثبات تكلفة جهاز الفيديو**

١٠٠٠ من حـ/بضائع بغرض البيع (حـ/٣٤)

١٠٠٠ إلى حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع (حـ/١٦٤)

قيد (٢)

*** فى عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣**

*** عند استحقاق القسط ٢**

(٢٠٠٢/٧/٣٠)

من مذكورين

٥٠٠ من حـ/النقدية بالصندوق حـ/١٩٤

١٠٠ من حـ/٢٨٨

إلى مكورين

١٠٠ إلى حـ/٤١٣٢

٥٠٠ إلى حـ/١٧١

٦٠٠	٦٠٠

حـ/ ٤١٢ عن السنتين

١٣٠٠ (١)	١٣٠٠ رصيد
١٣٠٠	١٣٠٠

حـ/ ٢٨٨ عن السنتين

٢٠٠ (٢)	١٠٠ (٣)
	١٠٠ (٤)
٢٠٠	٢٠٠

حـ/ ١٩٤

	٥٠٠ (١)
	٥٠٠ (٣)
١٥٠٠ رصيد	٥٠٠ (٤)
١٥٠٠	١٥٠٠

قيد (٣)

* **وعند استحقاق القسط ٣ (٢٠٠٢/١٠/٣٠)**

يتم إجراء نفس القيد المحاسبى السابق

(ويعتبر ذلك قيد رقم(٤))

حـ/ ٤١٣٢ عن السنتين

	١٠٠ (٣)
٢٠٠ رصيد	١٠٠ (٤)
٢٠٠	٢٠٠

إيضاحات :

أ- يسبق قيد صرف البضائع للبيع قيد توريدها كمخزون بضائع مشتراه بغرض البيع وهو مالم ترد عنه بيانات بالمثال . والمفروض أن هناك رصيد مخزون من هذا الصنف .

ب- إثبات تكلفة جهاز الفيديو (حـ/٣٤) إجراء أساسى لابد منه لإثبات الإيراد الذى تحقق من بيعه (قيد ٢) .

جـ- تم فتح حـ/٢٨٨ وإقفاله بموجب القيود رقم ١ (فتح) ٣ ، ٤ (إقفال) خلال السنتين ٢٠٠٢/٢٠٠١ ، ٢٠٠٣/٢٠٠٢ ويلاحظ أن هذا الحساب لم يتضمن - وفقاً لمتطلبات القرار ٢٠٤ - سوى أرباح قسطين (٢ ، ٣) وأضيف ربح القسط رقم ١ للحساب ٤١٢ .

د- رصيد حـ/العميل فى ٣٠ /٦/٢٠٠٢ مديناً بقيمة القسطين المستحقين عليه (وتم سداده لهما عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢ فأقفل الحساب) .

هـ- الإيراد فى السنة الأولى يبلغ ١٣٠٠جنيه (١٢٠٠ ثمن بيع نقدى + ١٠٠ جنيه نصيب قسط ١ وهو المستحق السداد من ربح التقسيط) ويبلغ فى السنة المالية التالية ٢٠٠ جنيه (١٠٠ +١٠٠) .

و- ويبين الجدولان التاليان مكونات القسط (نظرياً) ومبالغ القيود المحاسبية وفقاً لهذا التفسير الأول :

		النصيب النظرى للقسط من ثمن البيع	نصيب القسط من أرباح التقسيط
	جنيه	جنيه	جنيه
قسط ١	٥٠٠	٤٠٠	١٠٠
قسط ٢	٥٠٠	٤٠٠	١٠٠
قسط ٣	٥٠٠	٤٠٠	١٠٠
١٥٠٠	١٥٠٠	١٢٠٠	

	إجمالى	ثمن البيع النقدى	ربح التقسيط
جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
ثمن ربح التقسيط	١٣٠٠	١٢٠٠	١٠٠
ربح	١٠٠	-	١٠٠
ربح	١٠٠	-	١٠٠
إجمالى	١٥٠٠	١٢٠٠	١٣٠٠

ويوضح الجدولان أن إجمالى إيراد ش ١٥٠٠ جنيه (١٢٠٠ ثمن البيع النقدى + ٣٠٠ أرباح من التقسيط) ورغم أن مبلغ ٥٠٠ جنيه هى قيمة كل قسط نظرياً تتضمن جزء (متساوى) من ثمن البيع النقدى وجزء (متساوى) أخر من ربح التقسيط (أى ٤٠٠ جنيه + ١٠٠ جنيه) إلا أن القيد المحاسبى فى المثال وفقاً لهذا التفسير للقرار ٢٠٤ تضمن ثم البيع النقدى جميعه واثبت على حـ / ٤١٢ (١٢٠٠ جنيه + ١٠٠ جنيه ربح القسط رقم ١) .

وقد استحق القسط الأول عند التعاقد والشراء . وقام العميل بسداده ثم يستحق كل قسط من القسطين الباقيين كل ٣ شهور وقد سددهما العميل فى تاريخ استحقاق كل منهما .

وقد يبدو وأن هناك تكراراً فى إثبات مبلغ أرباح القسط من البيع بالتقسيط وهو الـ ١٠٠ جنيه لأن القسط الذى يسدده العميل يبلغ ٥٠٠ جنيه (ضمنها الـ ١٠٠ جنيه) وأن حـ/٤١٣٢ يتضمن أيضاً الـ ١٠٠ جنيه . ولكن الأمر ليس كذلك بالضبط . إذ أن ١٠٠ جنيه المضافة إلى القسط ضمن الـ ٥٠٠ جنيه أضيفت مرة واحدة لحساب الإيراد ٤١٢ عند سداد القسط الأول . أما المائة جنيه فى القسط٢ وتلك فى القسط ٣ فقد أضيفتا عند استحقاق وسداد كل قسط لحساب الإيراد رقم ٤١٣٢ فالإيراد أضيف له مبلغ الـ ١٠٠ مرة واحدة عند استحقاق كل قسط من الأقساط الثلاثة . أما مبلغ ٥٠٠ جنيه فتمثل مديونية على العميل فى حسابه تم تسويتها عندما سدد المستحق عليه .

- أى أنه تطبيقاً للقرار ٢٠٤ تم إثبات ثمن البيع النقدى - وهو فى المثال ١٢٠٠ جنيه - مضافاً إلى ربح القسط المستحق السداد (ويبلغ ١٠٠ جنيه) ليصبح إجمالى ما أضيف لحساب ٤١٢ - باعتباره مطلباً للقرار ٢٠٤ - مبلغ ١٣٠٠ جنيه (قيد رقم١) .

ز- يتم إثبات نصيب القسطين ٢ ، ٣ من أرباح التقسيط (بواقع ١٠٠جنيه ، ١٠٠جنيه على التوالى) . بتخليق قيد محاسبى لكل قسط يظهر ربحه من التقسيط ويخفض بقيمته الرصيد الدائن فى حـ/٢٨٨ (من حـ / ٢٨٨ إلى حـ / ٤١٣٢قيد ٣ ، قيد ٤) .

ح- قيمة النقدية المحصلة فى حـ/١٩٤ تساوى ثمن بيع جهاز الفيديو بالتقسيط وتساوى أيضاً قيمة الإيراد (١٣٠٠جنهى فى حـ/٤١٢ + ٢٠٠جنيه فى حـ/٤١٣٢) .

ط- تم التركيز فقط على الحسابات الخمس وجمعت حركة السنتين معاً أى من ٢٠٠٢/٤/٣٠ حتى ٢٠٠٢/١٠/٣٠ واقتصرت الحسابات على المثال فقط .

القسط المستحق على العميل يتكون من عنصرين

تبين مما تقدم أن القسط (فى هذا المثال) يتكون من عنصرين : أ- نصيب القسط من ثمن البيع النقدى و ب- ربح هذا القسط من التقسيط (٤٠٠جنيه + ١٠٠جنيه على التوالى) . ولقد تطلب القرار ٢٠٤ أن يتضمن الحساب ٤١٢ ثمن البيع النقدى + ويتضمن أيضاً نصيب القسط المستحق السداد من ربح التقسيط . إذاً بتطبيق هذا المطلب على المثال اعتبرنا - وفقاً للتفسير الأول لما يتطلبه القرار ٢٠٤ - أن ثمن البيع النقدى ، وهو الأمر طبيعى ، هو مبلغ ١٢٠٠جنيه (مع استبعاد فكره أن يكون ثمن البيع النقدى هو الجزء النقدى من القسط الذى يسدده العميل طبقاً للجدول الأول الذى ضمن الإيضاحات السابقة) وعلى ذلك فإنه وفقاً للتفسير الأول:

أ- ما يطلق عليه ثمن بيع نقدى هو مبلغ ١٢٠٠جنيه وليس نصيب القسط من هذا الثمن (وهو فى المثال ٤٠٠جنيه) . وإذا كان القرار ٢٠٤ يقصد بثمن البيع النقدى هذا النصيب لذكره صراحة كما فعل بالنسبة «لنصيب القسط من ربح التقسيط» .

ب- إذا أخذنا نصيب القسط من ثمن البيع النقدى (وليست جملته) وأضيف إلى نصيبه من أرباح التقسيط فإن هذا معناه عدم إثبات إجمالى ثمن البيع النقدى عند التعاقد (أى عند استحقاق وتحصيل القسط الأول فى المثال) وإنما سيكتمل هذا الإثبات عند استحقاق أخر قسط .

ويلاحظ أنه وفقاً لهذا التفسير الأول فإن ثمن البيع النقدى (كجملة ١٢٠٠جنيه)

لن يثبت لحساب ٤١٢ (أو ٤١١ حسب الأحوال) إلا مرة واحدة فقط عند التعاقد أو عند استحقاق وتحصيل القسط الأول – بمعنى أن الحساب ٤١٢ يتضمن – وكما تطلب القرار – ثمن البيع النقدى وكذلك نصيب القسط المستحق التحصيل من ربح التقسيط وهو هنا القسط الأول فقط .

التفسير الثانى ثمن البيع النقدى يثبت مجزءاً

ويرد على ماتقدم بأن ماحصلته الشركة البائعة بالفعل عند التعاقد هو مبلغ ٥٠٠جنيه فقط من ثمن البيع (بالتقسيط) الذى يبلغ ١٥٠٠جنيه والباقى ١٠٠٠جنيه على العميل (كما جاء فى التفسير الأول) – ومن ثم فإنه تطبيقاً لما تعارف عليه المحاسبين وأشرنا إليه فيما تقدم – قد يمكن القول عن التفسير الأول القول بأن احتمال سداد العميل للمستحق عليه ليس احتمالا متوسطا possible كايراد وليس ضعيفا بالطبع remote ولكنه مرجحا وبناء عليه ثم اثبات المستحق على العميل كايراد فيما عدا أرباح التقسيط المؤجلة التى اثبتت بالحساب ٢٨٨ (قيد ١ فيما تقدم)، وتطبيقاً أيضاً للقرار ٢٠٤ (أن يتضمن حـ/٤١٢ ثمن بيع نقدى + ربح تقسيط) فإنه يقترح طبقاً لهذا التفسير الثانى القيود المحاسبية التالية :

*** عند التعاقد (واستحقاق تحصيل قسط١) عام ٢٠٠١/٢٠٠٢**

		من مذكورين
		حـ
		١٠٠٠ من حـ/العملاء (حـ/١٧١)
		٥٠٠ من حـ/نقدية بالصندوق (حـ/١٩٤)
	إلى مذكورين	
	حـ	
	٥٠٠ إلى حـ/٤١٢	
	٢٠٠ إلى حـ/٢٨٨	
	٨٠٠ إلى حـ/حسابات دائنة أخرى (٢٨٩)	
	١٥٠٠	١٥٠٠

(قيد محاسبى (١))

* مع إجراء قيد تحميل التكاليف (١٠٠٠جنيه) عند صرف البضاعة

١٠٠٠ من حـ/٣٤

١٠٠٠ إلى حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع (حـ/١٦٤)

قيد (٢)

* وعند استحقاق القسط ٢ (عام ٢٠٠٢/٢٠٠٣)

وتحصيل البائع لقيمته

من مذكورين

حـ

٥٠٠ من حـ/نقدية (١٩٤)

١٠٠ من حـ/٢٨٨

٤٠٠ من حـ/٢٨٩

إلى مذكورين

حـ

٤٠٠ إلى حـ/٤١٢

١٠٠ إلى حـ/٤١٣٢

٥٠٠ إلى حـ/العملاء

١٠٠٠ ١٠٠٠

قيد محاسبى (٣)

* وعند استحقاق القسط ٣ (٢٠٠٢/٢٠٠٣)

يجرى نفس القيد السابق (قيد محاسبى ٣)

قيد محاسبى (٤)

ح/ العملاء بالجنيه

١٠٠٠ (١)	٥٠٠ (٣)
	٥٠٠ (٤)
١٠٠٠	١٠٠٠

٢

ح/ ٢٨٨ بالجنيه

١٠٠ (٣)	٢٠٠ (٢)
١٠٠ (٤)	
٢٠٠	٢٠٠

ح/ ٢٨٩

٤٠٠ (٣)	٨٠٠ (١)
٤٠٠ (٤)	
٨٠٠	٨٠٠

ح/ ٤١٣٢

	١٠٠ (٣)
٢٠٠ رصيد	١٠٠ (٤)
٢٠٠	٢٠٠

ح/ ٤١٢

١٣٠٠ رصيد	٥٠٠ (١)
	٤٠٠ (٣)
	٤٠٠ (٤)
١٣٠٠	١٣٠٠

ح/ ١٦٤

١٠٠٠ رصيد	١٠٠٠ (٢)
١٠٠٠	١٠٠٠

ح/ نقدية ١٩٤

٥٠٠ (١)	
٥٠٠ (٣)	١٥٠٠ رصيد
٥٠٠ (٤)	
١٥٠٠	١٥٠٠

ح/ ٣٤

١٠٠٠ (٢)	١٠٠٠رصيد
١٠٠٠	١٠٠٠

الحسابات معدة عن الفترة من ٢٠٠٢/٤/٣٠ حتى ٢٠٠٢/١٠/٣٠

إيضاحات :

أ – يثبت الإيراد عند تحصيل القسط (ويتضمن القسط : ٤٠٠ نصيب من الثمن النقدى + ١٠٠جنيه نصيب من الأرباح) .

ب– ظهر رصيد حـ/ إيراد مبيعات بضائع مشتراه حـ/ ٤١٢ بمبلغ ١٣٠٠جنيه ويتبين منه ما أثبت كل سنة على حدة (٥٠٠جنيه سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ ، ٨٠٠ جنيه سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٢) يضاف إليه ما أثبت على حـ/أرباح التقسيط (حـ/٤١٣٢) بمبلغ ٢٠٠جنيه (١٠٠جنيه سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ ، ١٠٠جنيه سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٢) فيكون المجموع ١٥٠٠جنيه قيمة الإيراد .

ب– ويظهر حـ/٢٨٩ دائناً فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ بمبلغ ٨٠٠جنيه وهو المبلغ الذى لم يحصله البائع بعد وهو جزء من القسطين ٢ ، ٣ أما ربح كل قسط عند استحقاقه بواقع ١٠٠جنيه لكل منهما فقد ظهر فى حـ/٤١٣٢ أرباح مبيعات تقسيط تخص العام (عام ٢٠٠٣/٢٠٠٢) . أما حـ/العملاء فهو مدين فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ بالقسطين ٢ ، ٣ بكاملها أى ١٠٠٠جنيه . ولقد سددت المديونية عند استحقاق القسطين ٢ ، ٣ وسداد العميل لهما .

جـ– وقد ترتب على هذين القيدين (الأخيرين) عدم إظهار مبلغ ١٠٠٠جنيه كإيراد عند التعاقد حيث أنه وإن كان البائع قد اكتسبه بادائه ما عليه إلا أنه لم يحصل ورغم أن امكانية تحصيله لابأس بها آلا أن عدم اثباته كإيراد قد يعنى اعتباره غير محقق . وقد ظهر الإيراد فى السنة الأولى فقط ، وليس فى السنتين ، طبقاً للتفسير الأول أكبر منه فى التفسير الثانى بمبلغ ٨٠٠جنيه لأن فى التفسير الثانى إجمالى الإيراد المحسوب عن قسط ١ فى سنة ١ (فى الحسابين ٤١٢ ، ٤١٣٢) هو فقط ٥٠٠جنيه وهو فى التفسير الأول ١٣٠٠جنيه لأن الثمن النقدى حسب كإجمالى (ومع هذا فمازالت عملية المقابلة فى وضع غير متوازن كما جاء فى ب لأن التكاليف سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ تحملت بمبلغ ١٠٠٠جنيه ، فى حين أن الإيراد المقابل لتلك السنة هو فقط ٥٠٠جنيه (حـ/٤١٢) . وقد يقال لعلاج ذلك أن يتم تحميل فقط ٥٠٠جنيه بدلاً من ١٠٠٠جنيه كتكاليف عن جهاز الفيديو المباع إلا أن ذلك أمر مردود لأن هذا الجهاز يستبعد من المخزون (وفقاً لطريقة الجرد الدفترى المستمر التى تطلبها المثال) بتكلفته وليس من المتعارف عليه أن

يتم استبعاده بجزء من تكلفته (ونفس الشئ إن استخدمت ش طريقة الجرد الدفترى الدورى حيث لن يتم إثبات قيمة أى سلعة مشتراه أو مستخدمة لأول مرة – بالقوائم أو بالدفاتر الآ بتكلفتها كاملة وليس بجزء منها .

وعلى أية حال فإن مبدأ الحيطة والحذر فى هذا التفسير الثانى مطبق بشكل قد يكون أفضل – من التفسير الأول .

د- وطبقاً لهذا التفسير الثانى – وكما فى التفسير الأول – فإن حـ/٤١٣٢ لم يظهر سوى ربح تقسيط القسطين ٢ ، ٣ فقط . وهو ما تطلبه القرار ٢٠٤ وتطلبات القسط المستحق السداد يظهر فى حـ/ ٤١١ (أو ٤١٢) أما المؤجل فيظهر فى حـ / ٤١٣٢ .

هـ- تم تخليق حـ/٢٨٩ (وممكن أن يفتح أى حساب داخل هذا الحساب) ليتضمن الثمن النقدى للبيع بالقسطين غير المستحقين ٢ ، ٣ / ٨٠٠جنيه (حيث أنه طبقاً للتفسير الثانى لا يتم إدراج هذا المبلغ فى حـ/٤١٢ لأنه مؤجل) . أما حـ/٢٨٨ فهو يتضمن فقط قيمة نصيب القسطين المؤجلين من الأرباح ٢٠٠جنيه فى سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ (ولايتضمن نصيب القسطين من ثمن البيع النقدى ٨٠٠جنيه) الذى ظهر فى حـ/٢٨٩ ثم أضيف للإيراد حـ/٤١٢ فى حينه أى سنة ٢٠٠٣/٢٠٠٢ عند استحقاق وتحصيل قيمة القسطين ٢ ، ٣ .

ح- لم يتم إجراء القيد رقم٤ على اعتبار أنه هو ذاته القيد رقم٣ ولذلك رُصدت نفس المبالغ للحسابات المختصة (مرتين) .

ك- لم يتضمن المثال مسموحات مبيعات أو مرتجعات (أو غيرهما) من حسابات يترتب عليها تخفيض إجمالى مبيعات بضائع مشتراه حـ/٤١٢ (ونفس الشئ لحساب ٤١١) وتجعل من هذا الحساب (٤١٢) الذى جاء بالقرار ٢٠٤ على أنه إجمالى ، حساباً – يظهر بالقوائم المالية – صافياً وتم ضم السنتين معاً من ٢٠٠٢/٤/٣٠ حتى ٢٠٠٢/١٠/٣٠ .

السنة التالية : إيراد لاتقابله تكلفة

لعله من الواضح فى المثال المتقدم أن السنة التالية (٢٠٠٣/٢٠٠٢) أثبت فيها الإيراد (نصيب القسط المستحق السداد من ربح التقسيط ويبلغ فى المثال للقسط الواحد

١٠٠جنيـه) دون أن تقابله أية تكلفة لأن التكلفة اثبتت فى السنة الأولى عند صرف جهاز الڤيديو للعميل . واشرنا بأن ترحيل جزء من التكاليف المرتبطة بتوريد السلعة (جهاز الفيديو فى المثال) لتقابل هذه الأرباح (بالقياس على العقود طويلة الأجل) ليس إجراءا متعارفا عليه . ثم كيف يتم . تحديد معيار هذا الترحيل ومدى تناسب عملية «المقابلة» . أى فيما إذا كانت التكلفة التى تقابل هذا الإيراد تتناسب معه أم لا ؟ (بالإضافة إلى ما أشرنا إليه من صعوبة تجزئة التكلفة فيما يتعلق بصرف المخزون فى المثال السابق) فمثلاً فى السنة الأولى فى المثال المتقدم طبقا للتفسير الأول أضيف ثمن البيع النقدى إلى نصيب القسط المستحق السداد من ربح التقسيط بما قد يجعل عملية المقابلة فى السنة الأولى فى وضع «ليس الإتزان فيه قائماً بشكل يعتمد عليه» لأن الإيراد أثبت بنسبة ٨٠٪ فى حين أن التكاليف نسبتها ١٠٠٪ (١٠٠٠جنيه تكلفة الفيديو) . وبإتباع طريقة النسبة والتناسب . نجد أن الايراد – فى المثال – أثبت بواقع ٨٦٪ ثم ٧٪ ، ٧٪ لكل من القسطين ٢ ، ٣ (وقد تم حساب الإيراد كإجمالى ثمن البيع + جميع الأقساط المستحقة وغير المستحقة أى بمبلغ ١٥٠٠جنيه)ووفقا لذلك الرأى يمكن أن توزع تكلفة الفيديو بحيث يثبت فى السنة الأولى ٨٦٠ جنيه ويؤجل إثبات الباقى ١٤٠جنيه (ليقابل نصيب القسطين ٢ ، ٣ من ربح التقسيط عند استحقاقاتهما سنة ٢٠٠٢/٢٠٠٣ وهو مبلغ ٢٠٠جنيه) .

الإجمالى	سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢	سنة ٢٠٠٢/٢٠٠٣
إيراد ١٥٠٠ جنيه	١٣٠٠ جنيه	٢٠٠ جنيه
تكلفة ١٠٠٠ جنيه	٨٦٠ جنيه	١٤٠ جنيه

ويمكن إجراء القيد التالى ليس طبقا لرأى لإثبات تكلفة جهاز الفيديو

من مذكورين

٨٦٠ من حـ/٣٤

١٤٠ من حـ/مصروفات محصلة مقدماً

١٠٠٠ إلى مخزون بضائع مشتراه

وبالطبع فإن هذه المعالجة المحاسبية لاتتفق والقرار ٢٠٤ ولايتفق مع أى من المعايير أو القواعد العامة فهى تجزء التكلفة تلقاياً ودون وجود حدث يتطلب تلك التجزئة علاوة على أنها تعوق عملية الضبط الداخلى فمثلاً صرفت بضاعة من مخزون البضاع المشتراه (حـ/١٦٤) ينبغى أن تضبط قيمتها مع حـ/٣٤ إلا أن ذلك لن يتم الآ بمراعاة ما أثبت فى حسابات أخرى . ومهما يكن من عيوب فى هذه الطريقة إلا أنها محاولة ما لإعادة إيجاد «التوازن» بين الإيراد وتكلفته .

٥-١-٢-٣ الإيراد المكتسب المحقق مؤكد تحصيله

فى عملية البيع المؤجل لسلعة ما (أو لخدمة) لايتم عادة إثبات المبالغ التى اتفق (البائع والمشترى) على أن يؤخر العميل سدادها للبائع ، كإيراد إلا إذا كان سداد العميل لها مؤكداً (ضمان البنك للسداد مثلاً) . ومن القواعد المحاسبية – التى قد تبدو مقبولة– معالجة البيع بالتقسيط بأن يتم إثبات الإيراد طبقاً للتفسير الثانى – وليس الأول – بالمثال المتقدم عن تطبيق القرار ٢٠٤ ، أى أن يثبت الإيراد عندما يستحق ويسدد القسط . وفى هذا قد يهم الإشارة – مرة أخرى – إلى أنه وفقاً للقرار ٢٠٤ فإن المبالغ التى تحصل (بالبنك أو بالصندوق) كأقساط تثبت مباشرة لحساب الإيراد دون توسيط حـ/العملاء (الذى كان يتطلبه النظام المحاسبى الموحد) – والذى يتم توسيطه فقط لإثبات المبالغ المستحقة على المشترى من ثمن البيع ولم يسددها بعد للبائع .

٥-١-٢-٤ عدم سداد القسط

فى عملية البيع بالتقسيط هناك – وكما هو معلوم – مخاطرة من البائع لأنه يعطى العميل السلعة محل البيع ولايحصل مقابل ذلك على ثمنها وإنما جزء والباقى يقسط على العميل . وقد يحتفظ البائع – وكما أشرنا – بحق الملكية لضمان السداد إلا أن ذلك إن كان يصلح فى السلع العقارية فإنه لايصلح فى السلع المتكررة . فإذا حل موعد استحقاق القسط أ- أما أن يسدد العميل ماعليه (كما فى المثال التالى) أو ب- لايسدده .

ولقد تطلب القرار ٢٠٤ أنه عند حلول تاريخ استحقاق قسط التقسيط يثبت ربح القسط أو ممكن القسط ذاته – فى دفاتر البائع – كإيراد (من حـ/٢٨٨ إلى حـ/٤١٢)

دون إشارة محددة لتحصيل البائع للقسط أو عدم تحصيله له . من أجل هذا فإن الأمر يقتضى الرجوع إلى معيار الإيراد – الذى تطلب القرار ٢٠٤ العمل به – حيث يبين :

«يتم الاعتراف بالإيراد فقط عندما تتوفر درجة كافية من التأكد بأن المنافع الاقتصادية المرتبطة بالمعاملة سوف تتدفق إلى المنشأة . وفى بعض الحالات لاتتوافر الدرجة الكافية من التأكد حتى يتم استلام المقابل أو تزول درجة عدم التأكد ... وبالتالى يتم الاعتراف بالإيراد » [٤٢] .

وأعطى المعيار مثالاً على المقابل بأنه تصريح هيئة حكومية أجنبية بتحويل المقابل عن عملية بيع فى دولة أجنبية . فالمقابل هنا هو تصريح بتحويل نقدية من العميل الأجنبى إلى مصر . وهذا التصريح قد يقترب – إلى حد ما – من عملية التحويل الفعلى للنقدية (بما اعتبره المعيار بديلاً للنقدية) .

ولهذا فإن كان لدى البائع ضمانه أو تأكيد معقول ومقبول (كخطاب ضمان من البنك ، أو ماشابه) يمكن حينئذ إثبات الايراد. أما إن كان لدى البائع شيك مؤجل (تحصيله) فإنه – وكما هو معروف فى المعاملات البنكية – قد تكون حجيته ضعيفة فى أحوال معينة (كموت الساحب مثلاً أو إدعائه عدم توقيعه عليه ...) ومن ثم فإن إثبات الإيراد والآ فعند قد يكون محل شك . أما إن وجدت تأكيدات أكثر حجية فقد يمكن إثبات الإيراد عند استحقاق القسط (وليس عند سداده) .

٥-١-٢-٥ تكلفة لم تحسب بعد

وكما أن وجود تأكيد معقول لدى البائع على أن العميل سيسدد جميع الأقساط المستحقة عليه فى مواعيدها يمثل شرطاً هاماً لإثبات الإيراد فإن التكلفة التى لم تحسب ولم تثبت بعد بالقوائم وبالدفاتر وتتعلق بذات الإيراد تمثل – وكما أشرنا – شرطاً أخر لإثباته . ولقد نوقشت مسألة حجم التكلفة التى تخص إيراد ما ولم تثبت بعد وفيما يلى مثالاً عن ذلك .

مثال (إيراد بيع عن استيراد السلعة)

إذا افترضنا أن المنشأة التجارية ص المملوكة لعبد الرحمن استوردت (FOB) سيارة بتاريخ ٢٠٠١/١/١ قيمتها بالفاتورة مايعادل ١٠٠ ألف جنيه مصرى أثبتتها بالدفاتر كمخزون بضائع مشتراه بغرض البيع بمبلغ ٢٥٠ ألف جنيه بعد إضافة التكاليف الأخرى من نقل وشحن وجمارك وخلافه بمبلغ ١٥٠ ألف جنيه) وباعت ص السيارة بتاريخ ٢٠٠١/٤/١٩ بمبلغ ٤٠٠ ألف جنيه . وقد تبين لمحاسب ص بتاريخ ٢٠٠١/٦/٣٠ أن ص اشترت العملة من مكتب صرافة وأخطأت فى حساب المبلغ بالعملة المصرية المقابل للمبلغ الأجنبى وفى قيده محاسبياً بالدفاتر بمبلغ ١٢٥٠٠ جنيهاً (بواقع ٥ ٪ من تكلفة الشراء) ، وتتبع ص طريقة المخزون الدفترى (الجرد الدفترى المستمر بالقرار ٢٠٤) وطريقة التحديد بالتخصيص فى التحميل على التكاليف .

ويمكن للمنشأة ص - تطبيقاً للقرار ٢٠٤ ومعيار الإيراد - إتباع المعالجات المحاسبية التالية :

* **عند الشراء (٢٠٠١/١/١)**
* **فتح الاعتماد واستكمال تكلفة الشراء**

حـ

٢٥٠٠٠٠ من حـ/مخزون - إعتمادات مستندية
لشراء سلع وخدمات (حـ/١٦٦)

حـ

٢٥٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بالبنوك ١٩٣

على اعتبار أن القيمة دفعت مرة واحدة من خلال الاعتماد المستندى

* **عند ورود السيارة مخازن المنشأة**

حـ

٢٥٠٠٠٠ من حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع (حـ/١٦٤)

حـ

٢٥٠٠٠٠ إلى حـ/مخزون اعتمادات مستندية
لشراء سلع وخدمات (حـ/١٦٦)

إقفال حـ/الاعتماد المستندى

* فـي ٢٠٠١/٦/٣٠

حالة رقم (١) مبلغ التكاليف غير المثبت (بواقع ٥٪) غير هام

حـ

* ٢٥٠٠٠٠ من حـ/مشتريات بضائع بغرض البيع حـ/٣٤

٢٥٠٠٠٠ إلى حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع حـ/١٦٤

(قيد ١)

حـ

* ٤٠٠٠٠٠ من حـ/بنك ١٩٣

٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/مبيعات بضائع مشتراه حـ/٤١٢

ويثبت فى ٢٠٠١/٤/١٩ (قيد ٢)

ثم حالة رقم (٢) اعتبار الـ٥٪ مؤثرة وهام

حـ

٤٠٠٠٠٠ من حـ/مبيعات بضائع مشتراه (حـ٤١٢)

٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩)

الغاء القيد على الايراد (قيد ٣) بافتراض أنه تم إجرائه

* **وعن التكلفة :**

* بقاء قيد ١ كما هو .

أو * ترحيل التكلفة على ح/١٧٧ (من حـ/١٧٧ إلى حـ/٣٤)

إيضاحات

أ- يتم إثبات المبلغ المحصل من البيع كإيراد بالدفاتر عندما تتحقق كافة شروطه ومنها إثبات جميع التكاليف المتعلقة بهذا المبلغ المحصل ، بالدفاتر (وبالقوائم) . ويبين المثال أن ٥ ٪ فقط من التكاليف لم تثبت وبالتالى فإنه طبقاً للحالة الأولى تعتبر هذه النسبة غير هامة ويمكن إثبات مبلغ بيع السيارة كإيراد مقابل إثبات ٩٥ ٪ من التكلفة المتعلقة بهذا الإيراد . وتم الاستناد فى ذلك إلى أن معيار الإيراد (فى المجموعات الثلاثة للمعايير : المعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية

ومعايير IAS's) لم يحدد نسبة معينة من التكاليف غير المثبتة بالدفاتر والقوائم المتعلقة بإيراد معين يمكن التجاوز عنها وإثبات باقى التكاليف والإيراد الذى حققته هذه التكاليف . وخطأ أثبات العملة ينبغى فى رأى تأثير التكلفة به .

ب- وفى الحالة الثانية تم الاستناد أيضاً إلى نفس القاعدة وهى عدم تحديد نسبة تكاليف غير مثبتة يمكن التغاضى عنها ولكن تم تفسير هذه المسألة على أن أى نسبة حتى ولو ١ ٪ تعنى أن التكاليف لم تثبت بكاملها بالدفاتر بما يتطلب إلا تثبت أيضاً الإيرادات التى حققتها (تلك التكاليف) بالدفاتر والقوائم المالية .

ولأن المحاسب لم يحدد ذلك إلا فى ٢٠٠١/٦/٣٠ وبعد أن تم إثبات إيراد بيع السيارة وتكلفتها (أى ٩٥ ٪ من التكلفة) فإن الأمر تطلب أن يتم استبعاد ما أثبت كإيراد للسيارة إلى الحساب ٢٨٩ .

جـ- أما التكاليف - فى الحالة الثانية ، وكما تتطلبه بعض القواعد فإن الحساب ٣٤ يظل محملاً بالتكلفة (الـ٩٥ ٪) .

د- بعض المعالجات المحاسبية التى تطلبها النظام المحاسبى الموحد فى إثبات العمليات المالية والنقدية الخاصة بالاعتمادات المستندية أصبح العمل بها بعد القرار ٢٠٤ غير مجدى فمثلاً لأن الاعتماد المستندى يتضمن عادة فاتورة المورد وكافة المصروفات الأخرى فإنه يمكن التغاضى عن توسيط حـ/المورد (وقد كانت المعالجات المحاسبية بالنظام المحاسبى الموحد تتطلب عدداً من القيود منها مايلى : من المورد إلى البنك لغرض اعداد الموازنة النقدية ثم إقفال حـ/المورد فى الاعتمادات المستندية عندما ينفذ التزاماته وتعهداته ثم إقفال حـ/الاعتمادات فى المخزون حـ/١٦٤ عندما تتسلم مخازن المنشأة المستوردة البضاعة - وهى السيارة فى المثال) .

هـ- ومن التكاليف التى يتضمنها حـ/الاعتمادات المستندية فاتورة المورد وتكاليف شحن ونولون وتأمين وأرضيات بالميناء ورسوم جمركية وضرائب إن وجدت ونقل وغيره حتى وصول السيارة مخازن المنشأة المستوردة (ص فى المثال) .

و- اقتصر المثال على عمليتى الشراء والبيع دون إيجاد بيانات عما دفع أو استحق لمصلحتى الجمارك والضرائب (العامة وعلى المبيعات) أو غيرهما حتى يكون العرض أكثر وضوحاً .

٥-١-٣ فى نشاط خدمى (أو ليس تقليدياً)

٥-١-٣-١ مقدمة

يصنف المحاسبون – عادة للمنشآت بدول الشمال – نشاط أى منشأة تبغى الكسب – صناعية كانت أو تجارية أو خدمية كأنشطة الاستشارات المحاسبية والقانونية – على أنه نشاط من عمل يتحقق منه مال business . وقد يمكن تصنيف بعض الأنشطة التى قد تبدو غريبة نسبياً على مصطلح نشاط صناعى (بمفهومه التقليدى المتعارف عليه) على أنها كذلك أى أنشطة صناعية . ذلك أن مدلول هذه الأنشطة ينم على تحقيق أرباح من هذا النشاط . فنجد أن نشاط السينما يطلق عليه صناعة السينما cenima industry وممكن أيضاً أن يطلق ذلك أيضاً على أعمال الفندقة .. فإن «أينمان» يصنف أنشطة صيانة السيارات والفندقة وتوريد الأطعمة ومايخص موائد الطعام catering والنقل وأنظمة الحاسب الآلى وتشغيلها على أنها أنشطة مشابهة تماماً للأنشطة الصناعية very similar to those of manifcturing[٤٣] (وإن كان لم يذكر صراحة أنها بالفعل أنشطة صناعية) .

وقد جرى العمل بين بعض المحاسبين فى دول الجنوب (أو الشرق) على اعتبار أن كثيراً من هذه الأنشطة – كالإذاعة والتليفزيون – والسينما – أنشطة خدمية باعتبار أنها عادة أو كثيرا لاتنتج منتجاً متكرراً – يباع ويشترى ويسلم للعميل – بالشكل التقليدى المتعارف عليه .

٥-١-٣-٢ أنشطة غير تقليدية أو مستحدثة

الأفلام السينمائية

تعامل النظام المحاسبى الموحد مع الأفلام السينمائية بشكل يتفق ، وإلى حد بعيد ، مع العرف المحاسبى العالمى ، فاعتبر أن الفيلم إنتاجاً تاماً يتم تخزينه وليس خدمة :

«يعتبر الفيلم فى دور التكوين إنتاجاً غير تام وبعد إنتاجه يعتبر إنتاجاً تاماً ويوضع فى المخزون وإن كانت طريقة بيعه تختلف عن طريقة بيع أى أصول أخرى إلا أنه يمكن أن يوضع بقيمته الكلية فى بضاعة أول المدة ثم بقيمته التقديرية فى بضاعة أخر المدة ويتم تقييمه فى نهاية العام على أساس إعادة التقدير ...» .

كما بين النظام بالنسبة للأفلام السينمائية فى شركات الإنتاج السينمائى أنه «يتم إهلاكها .. باتباع طريقة إعادة التقدير وفقاً للمعدلات التى جرى العرف على اتباعها (٤٤) .

واعتبار النظام الفيلم السينمائى منتجاً تاماً (أو غير تام) ضمن المخزون ثم إعادة تقديره يعنى أنه كالسلعة – وإن كان من نوع خاص – تباع وتشترى مثلها مثل السلع والبضائع وغيرها المتعارف عليها والتى تدخل تحت حساب المخزون كالمبانى المقامة لغرض بيعها . وقد يشمل البيع فقط حق عرض الفيلم فترة معينة.

ولم يوضح القرار ٢٠٤ مدى اعتبار إيراد بيع حق عرض الأفلام السينمائية مبيعات إنتاج تام وإن كان قد اعتبر إيرادات أنشطة قريبة من أنشطة إنتاج وبيع حق عرض الأفلام السينمائية ، إيرادات خدمية :

«خدمات مباعة تتمثل فى إجمالى الإيرادات «ثمن بيع الخدمة» التى تحققت من مباشرة النشاط الخدمى مثل نشاط الفنادق ، المطاعم ، المسارح ودور العرض والنقل والمواصلات ... إلخ» (٤٥) .

ويتفق القرار ٢٠٤ فى هذه الجزئية مع ماجاء بالنظام المحاسبى الموحد عن إيرادات النشاط الجارى (٤٦) .

ويلاحظ أن القرار ٢٠٤ – وقبله النظام – يعتبران أنشطة دور العرض (والمسارح) من الأنشطة الخدمية فى حين أن النظام يعامل تكاليف إنتاج الأفلام السينمائية (معاملة تكاليف إنتاج السلع الصناعية التقليدية ولكن دون تحديد واضح لكيفية تمييز الإيراد بين ماتحصله الدار (من بيع التذاكر وخلافه) وبين نصيب الفيلم السينمائى المعروض (بالدار) من قيمة ماتحصله الدار ككل وقد ترك ذلك للعقود المبرمة والعرف. فقد جرت العادة على وجود عقود بين المنتجين أو أصحاب وممولوا الأفلام السينمائية وبين أصحاب دور العرض السينمائى لتحديد الأنصبة وبالتالى الإيرادات المحققة لكل من النشاطين : إنتاج أفلام/دور عرض سينمائى .

نشاط الميكروفيلم

من المعروف أن هناك منشأت – أو إدارات فى منشأت – تقوم بأعمال «ميكروفيلمية» . وطبيعة هذه الأعمال – التى قد تستقى من مسماها (فيلم) تشبه وإلى حد كبير طبيعة الفيلم السينمائى ومن هذه الطبيعة مثلاً «التجميع أو الحصر فى حجم صغير» . فالعمل السينمائى ضخم ويتضمن مثلاً تمثيل وتصوير ومونتاج وألوان وصوت وموسيقى وإخراج إستناداً إلى نص وسيناريو وحوار ، وقد يستغرق إعداده مابين عدة سنوات (حسب نوعية الفيلم) وبضع شهور (ثلاثة مثلاً) . وتنقل كل هذه الأعمال (تمثيل ...) على شريط (فيلم خام) ثم يتم تنميته وطبعه developing (مع عمل التسجيل الصوتى ليطابق التصوير دون صوت والتلوين ..) ويصبح جاهزاً للعرض على شاشة بواسطة آلة العرض فى قاعة السينما لمدة ٤ ساعات وحتى ساعتين ساعة أو أقل . أما العمل الميكروفيلمى فهو عادة يتضمن نقل (أى تصوير) مستندات معينة على شريط (ديسك disc/disk) كأن يتم وضع جميع ملفات إدارة شئون العاملين فى منشأة ما على شريط (أو أكثر) أو يتم تخزين إعداد هائلة من الصحف اليومية الصادرة عن سنة ما على شريط أو أكثر وهكذا . ورغم أن ناتج هذا النشاط «الميكروفيلمى» هو شريط أو أكثر مثلاً إلا أن ذلك الشريط قد تم إنتاجه (وهو يشبه البرامج أو المادة «اللينة» أو البرنامج softw.re فى نشاط الكمبيوتر) لعميل معين – بناء على طلبه ويتسلمه بعد إنتاجه – وهو ليس إنتاجاً عاماً يباع فى سوق عام (وإنما هو فى هذه الحالة إنتاج خاص) ومع هذا فهو سلعة . ولكن هو عادة سلعة من نوع خاص وذات طلب خاص ومن ثم فهى ليست سلعة نمطية .

ويمكن أن تعالج مثل تلك السلعة – فى دفاتر المنشأة التى أنتجتها – كإنتاج تام أو كخدمات مباعة كما قد يرى البعض .(ويتطلبه القرار ٢٠٤) .

برامج الحاسب الآلى

(الكمبيوتر)

تنتج المنشأت التى تمارس أنشطة الحاسب الآلى–ما أشرنا إليه–برامج softw.re تباع وتشترى . وقد يمكن معالجة مثل تلك المنتجات فى دفاتر البائع (المنتج) معالجة مماثلة لمعالجة النوعين السابقين (ولنا لها عودة بإذن الله) .

وهناك أنواع أخرى من الأنشطة غير التقليدية والمستحدثة – مثل خدمات البيع عن طريق شبكة الإنترنت – لايتسع المجال لتناولها ويمكن أن تسرى عليها القواعد المحاسبية المتعارف عليها فى إثبات الإيراد .

ولقد كان من المهم عرض الأمثلة السابقة لأنشطة قد يمكن معالجة الإيرادات منها (لدى الصناع أو البائعين) كما تعالج السلع المكرر إنتاجها (سيارات/ملابس/معلبات/ ...) . ومكن أيضاً معالجتها كخدمات . ورغم أن جميع المبالغ التى تتحقق من بيع هذه البنود ، سواء أعتبرت كالسلع أو كالخدمات ، تبوب فى دفاتر البائعين كإيراد إلا أن القرار ٢٠٤ فصل فى حساباته بين الإيراد من بيع السلع (كالحسابين ٤١١ ، ٤١٢) والإيراد من بيع الخدمات (كالحسابين ٤١٤ ، ٤١٥) . وهو مايعنى أنه عند تطبيق القرار ٢٠٤ ينبغى التفرقة بين ماهو إيراد من بيع سلعة أو من بيع خدمة . ومكن أن يكون كل منهما إيرادا رئيسياً حسب نوعية النشاط الرئيسى .

التحصيل تحت الحساب قد لايعامل كأرصدة دائنة

ناقشنا فيما تقدم عملية البيع وفيها تتم مبادلة سلعة (أو خدمة) بنقدية (أو بدائلها) ، وهو مايترتب عليه – وبعد استيفاء الشروط المتعارف عليها حتى يثبت المبلغ المحصل كإيراد – إثبات ماحصل عليه البائع مقابل سلعته كإيراد (وتكون تكاليف هذا الإيراد قد أثبتت أيضا) . وأشرنا إلى وجود أنشطة ذات طبيعة خاصة كأنشطة مقاولات المبانى التى تتسم بطول فترة إنتاج هذا النوع من السلع والتى قد تستغرق عدة سنوات مما ينبغى معه وحتى لا تظلم المنشأة المنفذة للأعمال (المقاول/أو صاحب الأعمال) وجوب إثبات إيراد لها عما نفذته . وأشرنا بأن العرف يتطلب حساب نسبة الأعمال المنفذة إلى إجمالى الأعمال بالتعاقد تمثل الإيراد فإذا كان إجمالى التعاقد (٣٠) مليون جنيه وكانت الأعمال المنفذة فى سنة ما ٣٠٪ فإن المنشأة المنفذة (المقاول) تثبت فى دفاترها – وبعد إتخاذ عدداً من الإجراءات الهامة ومنها توقيع العميل الذى تنفذ العملية لمصلحته على مستخلصات الأعمال حتى تاريخه – مبلغ ٩ مليون جنيه ايراد . وتعامل التحصيلات فى دفاتر المقاول كنقدية محصلة لمصلحة العميل (أى كأرصدة دائنة للعميل) .

ولكن وكما نوقش فيما تقدم هل يمكن التوسع فى هذه المعالجة المحاسبية لتشمل أنشطة أخرى ؟ (سيرد مثالاً حالاً يقترح الإجابة على هذا التساؤل) .

٥-١-٤ التحصيل المقدم (قرار ٢٠٤)

يتطلب القرار ٢٠٤ معالجة التحصيل مقدماً لبعض أنواع الإيراد وهى الإيراد المقدم عن فوائد دائنة وإيجارات دائنة وعمولات وأية إيرادات متنوعة أخرى دائنة فى حـ/٢٨٧ إيرادات محصلة مقدماً . (كما تعالج أنواع من الإيراد مثل ايرادات استثمارات عندما تستحق للمنشأة دون أن تحصلها فى حـ/١٧٥ إيرادات مستحقة التحصيل) . ويفهم من هذا أن المقصود أن تلك المبالغ تحصل مقدماً (أو تستحق) عن عمليات مالية أو أنشطة ليست أنشطة رئيسية للمنشآت المعنية فالفوائد الدائنة قد تكون عن عمليات استثمارية أو إدخارية (كشهادات للاستثمار) أو غيره ، وهذه عادة عمليات ليست رئيسية فى المنشآت الصناعية مثلاً . وعلى ذلك فإن المبالغ المحصلة تحت الحساب عن النشاط الرئيسى للمنشأة وهو البيع عادة تعالج إن كانت مقدمة أو مستحقة – وكما تطلب النظام المحاسبى – فى حـ/العملاء .

مثال

تعاقدت منشأة تجارية مصرية بتاريخ ١٩٩٩/١٠/١٦ مع منشأة أفريقية على أن تورد الأولى للثانية خلال سنتين من ٢٠٠٠/١/١ حتى ٢٠٠١/١٢/٣١ ، (١٠٠٠٠ عدد) محرك سيارة ركوب من قوة متساوية (٧٠حصاناً/٤سلندر /CC١٥٠٠ ماركة x) مقابل مبلغ إجمالى يعادل ٤٠٠ مليون جنيه مصرى أى بواقع ٤٠ ألف جنيه للمحرك الواحد تسليم فوق ظهر الباخرة فى الميناء المصرى (المستورد يستورد FOB) وتضمنت الإتفاقية أن تورد المنشأة المصرية للميناء شهريا ٤٠٠ محرك وأن يدفع المستورد للمورد ١٦ مليون جنيه شهرياً أيضاً عند استلامه كل دفعة من هذه المحركات وقبوله لها فيما عدا أخر دفعة فهى أكبر . وقد نفد الإتفاق حرفياً خلال السنة الأولى حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١ (تاريخ إنتهاء السنة المالية للمورد ، علماً بأنه يتبع فى إثبات المخزون أسلوب الجرد الدفترى المستمر – طبقاً للقرار ٢٠٤ – أى طريقة المخزون الدفترى وأن المنشأة المصرية اشترت تلك المحركات ولم يكن لديها مخزون منها على (١٠) دفعات (٥ دفعات فى كل سنة) (وأن متوسط تكلفة المحرك الاجمالية (٣٥ ألف جنيه) وأنه لم تكن هناك كميات مخزونة أول السنة أو فى نهايتها) . ويمكن باستخدام حسابات القرار ٢٠٤ اقتراح المعالجات المحاسبية التالية عن السنة المالية ٢٠٠٠ :

اقتراح (١) : العقد لايتجزأ / وتحسب نسبة

*** إثبات التكلفة للسنة المالية**

حـ

١٦٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/مشتريات بضائع بغرض البيع (حـ/٣٤)

١٦٨٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزون بضائع مشتراه بغرض البيع (حـ/١٦٤)

*** إثبات الإيراد :**

حـ

١٩٢٠٠٠٠٠٠ من حسابات جارية بنوك حـ/١٩٣

١٩٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/إجمالى مبيعات بضائع مشتراه (حـ/٤١٢)

إيضاحات

أ- تقوم فكرة هذا الاقتراح على أن العقد وحدة واحدة لايتجزأ ولأنه طويل الأجل (سنتين) فقد تمت المعالجة بالقياس على مايتم فى عقود المقاولات وغيرها وحيث أخذت نسبة مانفذ من العقد وهى ٤٨٪ (تم تصدير ٤٨٠٠ محركاً = ٤٠٠ شهرياً × ١٢ شهر من مجموع (١٠) آلاف محرك) .

ب- المبالغ المحصلة عن سنة ٢٠٠٠ تعادل بالضبط هذه النسبة ٤٨٪ (١٩٢ مليون جنيه) .

جـ- يفترض المثال أن جميع شروط إثبات الإيراد قد تحققت .

د- يسبق قيد صرف مخزون البضائع المشتراه لشحنها للعميل (المستورد) إلى الميناء قيد توريها كمخزون بضائع مشتراه (سدد المورد قيمة مشترياته للمحركات سنة ٢٠٠٠ بشيكات على ٥ دفعات بإجمالى ٤٨٠٠ محرك - وهو افتراضى - .

أى أن الدفعة ٩٦٠ محرك وتغير سعرها لكن المتوسط هو ٣٥ ألف جنيه :

من مخزون بضائع ١٦٤ إلى حـ/١٩٣) .

هـ- تكلفة المحرك اجمالية أى متضمنة نقل ودون بالقطع تكاليف الشحن لأنها على المستورد . كما أن القيود المحاسبية أجريت عن ماتم توريده خلال السنة المالية كلها (اشترى المورد ٤٨٠٠ محركاً فى سنة ٢٠٠٠ وأرسلها للمستورد للميناء المصرى) .

ويعاب على هذه الطريقة : تتشبه بالعقود طويلة رغم أن العملية لسلعة مكررة وليست لمبنى مثلاً .

اقتراح (٢) العقد لايتجزأ وعدم حساب نسبة

* **إثبات قيمة المحركات المنصرفة والمبالغ المحصلة على الحسابات المدينة والدائنة .**

من مذكورين

حـــــ

١٦٨٠٠٠٠٠٠ من حـ/١٧٧

١٩٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بنوك ١٩٣

إلى مذكورين

حـــــ

١٦٨٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزون بضائع مشتراه (١٦٤)

١٩٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/٢٨٩

إيضاحات

أ- تقوم فكرة هذا الاقتراح على أنه طالما أن العقد وحدة واحدة لايتجزأ فإنه حين إتمامه بتصدير الـ (١٠) آلاف محرك وقبول المستورد لها يثبت وكذا تثبت تكلفته . ذلك أن المورد (البائع) قد يصدر ٨ آلاف محرك ثم يعجز عن سداد الباقى بما يوقعه تحت طائلة العقوبات بالعقد والقانون .

ب- ولذلك حملت قيمة المحركات المنصرفة من المخزون على حـ/١٧٧ (حسابات مدينة أخرى) . وأضيفت المبالغ المحصلة (من المستورد) بالبنك على حـ/٢٨٩ (حسابات دائنة أخرى) دون تأثير حسابات التكاليف والإيرادات .

جـ- وتظل سنة ٢٠٠٠ هكذا ثم إذا تم التنفيذ بإجمالية فعلياً / بنهاية السنة الثانية (٢٠٠١) أى توريد (١٠) آلاف محرك تثبت فى هذه السنة التكاليف والإيرادات المحققة .

ويعاب على هذه الطريقة أيضاً عدم الواقعية وعدم اظهار ايرادات مكتسبة ومحققة وتكاليفها وعدم تطبيق متطلبات المعايير لأن كل دفعة سلمها المورد حصل بالفعل على ثمنها وقبلها العميل بالقطع أما عن احتمال عدم تنفيذ باقى العقد فإنه يبدو غير واضح بالمثال . وإن كان هناك شك عند المورد نفسه فإن ذلك يرتبط بسنة ٢٠٠١ وليس ٢٠٠٠ التى نفذ مايخصها بالكامل .

اقتراح (٣) يثبت ماتم تسليمه الميناء المصري وبغض النظر عن النسبة القيود المحاسبية تتفق تماماً مع اقتراح (١)

إيضاحات

أ- يتم التعامل هنا على أساس أن ماحصل عليه المستورد يعتبر إيراداً محققاً يتم إثباته وكذا تكلفته وهو مايتلافى عيوب الافتراض ٢ لأن كل دفعة طبقا للمثال مكتسبة ومحققة .

ب- وتنيفيذاً للتعاقد سلم المورد فى الميناء المصرى ٤٨٠٠ محركاً(باسم المستورد) خلال سنة ٢٠٠ فثبت الإيراد منها (وهو ماتم تحصيله) وتكلفته (تكلفة ٤٨٠٠ محركاً تم تسليمها الميناء المصرى) .

جـ- قيمة مشتريات المنشأة المصرية من المحركات سنة ٢٠٠٠ تساوى قيمة المحمل كتكاليف لأن كل المشترى تم بيعه ، وفقاً للتعاقد .

د - وإذا كان تم تسليم فقط الف محرك سعة ٢٠٠٠ فليس معنى ذلك - كاقتراح ١ - ١٠ ٪ من العقد وانما يحاسب العميل على أساس المسلم والمدفوع من قيمته .

أهم مزايا وعيوب الاقتراحات

أ- أهم مايميز الاقتراحين الأول والثالث أن رقم الأعمال يظهر بالفعل نشاط المنشأة البائعة (المصدرة/الموردة) .

ب- كما أن مبدأ المقابلة قد أخذ فى الاعتبار بشكل كامل لأن الإيراد تحمل بتكلفته .

جـ- ولكن قد يرى البعض أن ما يعيب هذين الاقتراحين أن نصوص العقد ينبغى أن تنفذ كاملة بما يعنى أن الإيراد لايصبح مكتسباً ثم محققاً إلا بتنفيذ تسليم ودفع ثمن المحركات طبقا للعقد باعتبار أن العقد وحدة واحدة ينتهى بتاريخ ٢٠٠١/١٢/٣١ .

د- ويغطى الاقتراح الثانى هذه النقطة وإن كان يعيبه أنه لايظهر الإيرادات والتكاليف على حقيقتها بل إن الأولى منقوصة بمبلغ ١٩٢ مليون جنيه والثانية منقوصة بمبلغ ١٦٨ مليون جنيه ولايغير من ذلك أن قائمة الإيضاحات تفسر وتوضح تلك المسألة لأن الربح الاجمالى والصافى (أو الخسارة الصافية) قد تأثر بعدم الإثبات وكذا رقم أعمال المنشأة .

٦- إيراد من بيع أو من التصرف في أصول من غير النشاط الرئيسي

٦-١ إيراد من الاستثمار أو الادخار

لاتختلف المعالجة المحاسبية لإيراد منشأة صناعية من استخدام أموالها بإيداعها فى البنوك كإدخار أو فى أوراق مالية (كالسندات الأذنية التى يصدرها البنك المركزى المصرى كل فترة أو شهادات الاستثمار التى يصدرها البنك الأهلى المصرى) أو باستثمارها بالمساهمة فى رؤوس أموال شركات أو بغير ذلك(٤٧). وبكلمات أخرى فإن تطبيق قواعد إثبات الإيراد من الاستثمار أو من الادخار أو من استخدام الغير لأصول المنشأة (كتأجير آلات أو مبانى المنشأة للغير) يتطلب معاملة كل نوعية من نوعيات الإيراد بنفس تلك القواعد وإن كان فى بعض الأحيان – كما فى الإيراد من العقود طويلة الأجل – هناك استثناءات طفيفة . وملخص القواعد العامة لإثبات الإيراد أنه يتم فى دفاتر البائع :

أ- إثبات الإيراد إن كان مكتسباً (ومحققاً) .

ب- إثبات الإيراد عن مايخص السنة المالية فقط .

جـ- إثباته فى الحساب الذى خصصته المنشأة له .

د- الاستمرار فى ذات المعالجة المحاسبية دون تغيير (إلا لظروف تحتم ذلك) .

٦-١-١ قرار ٢٠٤

أورد القرار ٢٠٤ عدداً من الحسابات لإثبات الإيراد من الاستثمار (ولم يذكر القرار مصطلح الادخار) وتتلخص فى خمس حسابات للإيراد تتضمنها المسميات التالية أ- ايرادات من استثمارات مالية (شركات قابضة وشقيقة) ب- من فوائد قروض (قابضة/تابعة/شقيقة) حـ- من استثمارات مالية أخرى وفوائد دائنة أخرى .

ويؤكد القرار ٢٠٤ على أهمية التحصيل لاثبات الايراد حيث أن عائد الاستثمارات فى أسهم هو «الذى تحصل عليه الشركة» . ويفهم من مصطلح «الحصول» هنا أنه تحصيل .

ومن الواضح أن القرار ٢٠٤ يتطلب فصل الاستثمارات التى تتم بين المنشأة المعنية والشركات التابعة لها أو الشقيقة أو القابضة وبينهما وبين المنشأت الأخرى (كما فى أذون الخزانة وشهادات الاستثمار وفوائد السندات) . وكذا فصل الفوائد عن إقراض الجهات المرتبطة بالمنشأة المعنية (كالشركات التابعة ...) وتلك الغريبة عنها

مثل البنوك والغير . ولتحديد حجم الإيراد من الاستثمار والإقراض أهمية فى تقييم مدى جدوى الاستثمار أو الاقراض فى كل مجموعة من المجموعتين (جهات مرتبطة بالمنشأة المعنية أو غريبة عنها) . أما عن عائد إقراض المجموعتين فقد لايحظى الفصل فيه بأهمية كبيرة لأن إقراض المنشأت المرتبطة بالمنشأة المعنية (تابعة ...) قد يكون فيه ضرورة للمنشأت المقترضة أكثر منه استفادة للمنشأة المعنية (المقرضة) .

ورغم أن القرار ٢٠٤ أوجد حساباً للاستثمارات فى أسهم شركات تابعة ولم يحدد حساباً للاستثمارات فى أسهم شركات قابضة ضمن حساب ١٣ (على أنه يمكن لذلك استخدام حـ/١٣٤) إلا أنه تطلب فتح حساباً للإيراد من الاستثمارات فى الشركات القابضة وفتح حسابا للاستثمارات فى أسهم شركات تابعة ولكن لم يتطلب فتح حساباً لإيرادات استثمارات مالية فى شركات تابعة الآ إذا قصد من حـ / ٤٣٢ تضمينه ايراد استثمارات فى شركات تابعة (مع الشقيقة) .

وممكن تطبيقاً لمعايير المحاسبة والقرار ٢٠٤ إثبات فوائد الاستثمارات أو فوائد أقراض المنشأة المعنيـة أموالها للغير - فى دفـاتر تلك المنشأة المستثمرة أو المقرضة كما يلى :

*** عند تحصيل الإيراد (الفائدة)**

من حـ/حسابات جارية بنوك (١٩٣)

إلى حـ/إيرادات استثمارات فى شركة شقيقة حـ/٤٣٢

أو إلى حـ/فوائد قروض (أما حـ/٤٣٤ أو ٤٣٥ حسب الأحوال)

(قيد ١)

*** عند الاستحقاق وعدم التحصيل**

من حـ/ إيرادات مستحقة التحصيل حـ/١٧٥

إلى حـ/إيرادات استثمارات مالية من شركات شقيقة (حـ/٤٣٢)

(قيد ٢)

*** التحصيل بعد فترة من موعدة**

من حـ/١٩٢

إلى حـ/١٧٥

(قيد ٣)

إيضاحات

أ- عند تحصيل الإيراد نقداً يثبت لحساب الإيراد المختص (وفقاً للقيد رقم١) .

ب- عند استحقاق الإيراد ، ولنفترض أنه يستحق فى ٣١ ديسمبر من كل عام تبين أن الجهة التى تستثمر أموال المنشأة (المعنية أو تقترض منها) لم تخطرها بوجود عائد لها فإنه قد يقترح إثبات المبلغ المتفق عليه أو الذى يتم سداده للمنشأة المعنية سنوياً (إن وجد) على حساب ١٧٥ ثم يقفل هذا الحساب عند التحصيل مع حـ / البنك (وافترض فى القيد رقم ١ أن الإيراد عن استثمار فى شركات شقيقة) مع ضرورة إثبات أية تكلفة لهذا الإيراد (مثل مصروفات قضائية أو مكافأت للمتابعة ... إلخ) .

جـ- يلاحظ أن القرار ٢٠٤ تطلب عن حسابات ايرادات الاستثمارات ، وكما أشرنا ، ضرورة التحصيل للاثبات فى حين أنه تطلب فى شرح الحساب امكانية اثبات المستحق وليس المحصل كايراد.

أهمية التدفقات النقدية للاثبات

تفترض المعالجات المحاسبية المتقدمة حالا أن تحصيل الايراد مسألة مؤكدة .

ولكن إذا تبين مثلاً أن الشركة الشقيقة متعثرة وأعمالها شبه متوقفة وأنه منذ سنة جارى تصفيتها . ويبدو من ذلك أن الشركة فى وضع يجعل أمر سداد عائد الاستثمار للمنشأة المعنية خلال تلك السنة فيه شك كبير .

ومن ثم فإنه القيد ٣ لامجال له وكذلك القيد رقم ٢ (الآ إذا أكدت الشركة للمنشأة المعنية عكس ذلك على ضوء أن الأعمال شبه متوقفة ولكنها ليست متوقفه كلياً مثلاً وهناك أرباح!) ولذلك فإنه بالنسبة لهذه الجزئية ممكن أن يقترح مايلى :

أما أ- إثبات الإيراد (قيد ٢)

وإثبات مخصص بنفس القيمة

من حـ / ٣٥١ (مخصصات بخلاف الاهلاك)

إلى حـ/٢٦٦ (مخصص د.م)

أو ب- عدم إثبات القيد ٢

وعلى اعتبار أن الاستثمار (حـ/١٣٣) ذاته محل شك فى أن تحصل المنشأة

المعنية عليه بالكامل من الشركة .

أو جـ - خصم نسبة معينة مشكوك فى تحصيلها من الإيراد ٥٠ ٪ مثلاً

من حـ/١٧٥

إلى حـ/٤٣٢

ثم الخصم من حـ/٤٣٢

إلى حـ/٢٨٩

(على أن يلغى القيد الأخير إن تم سداد هذا الجزء) .

٦-٢ إيراد من بيع خامات أو مخلفات

٦-٢-١ بيع الخامات عادة في الظروف غير العادية

الهدف الأساسى من شراء المنشأة الصناعية خاماتها ينبغى أن يكون لاستخدامها فى الإنتاج الصناعى - فى ظل الظروف العادية للتشغيل - وليس لبيعها . ويمكن أن توجد بعض الاستثناءات على تلك القاعدة .

أ- تغيير جزء من النشاط كما إذا كانت منشأة صناعية تنتج سيارات ركوب وسيارات نقل وأوقفت النشاط الثانى ولديها خامات تخص الأخير .

ب- توقع تغيير النشاط أى أن هناك خطة لوقف إنتاج سيارات النقل (فى أ) ، أو إعادة هيكلة المنشأة (وإلغاء النشاط الأخير) .

جـ- تخفيض إنتاج المنشأة من سيارات النقل (فى أ ، ب) بمقدار ٥٠ ٪ ، فى وقت كان المخزون من بعض مكونات السيارة النقل مثل «الكاربيراتير» و «الرادياتير» يفوق حجم الإنتاج لتلك السيارات النقل بمعدله العادى (أى قبل تخفيضه بمعدل ٥٠ ٪) لمدة سنة ونصف - والسبب فى ذلك شراء المنشأة مثل هذه الأصناف بمعدلات تفوق الحاجة لأن أسعارها ترتفع باستمرار وسيزداد معدل ارتفاعها حتى تتجنب ما أمكن الشراء بالسعر الأعلى فى المستقبل .

د- حاجة منشأة شقيقة بشدة إلى تلك الخامات .

وعلى هذا فإنه فى ظل الظروف العادية وطالما أن المنشأة تعمل بالأساليب العلمية والمعايير المتعارف عليها فإن المخزون من الخامات ينبغى ألا يتم بيعه والمفروض أنه يكفى «انتاج مباع» محدد ولفترة محددة وهو فى نظام JIT مخصص ومحدد تماما ومحدد ولايمكن بيعه .

٦-٢-١-١ القرار ٢٠٤

أوجب القرار ٢٠٤ أن يظهر الربح (أو الخسارة) من بيع الخامات – وليس الإيراد منها أو المصروفات عليها – فى حـ/واحد مختص .

مثال

إذا بلغ رصيد المخزون فى تاريخ ما من صنف كاربيراتير سيارة نقل جديد فى منشأة دينا الصناعية (تنتج سيارات ركوب ونقل) عدد٢٠٠٠ «كاربيراتير» وتكلفة الوحدة (٥٠ ألف جنيه) . ولظروف معينة تطلب الأمر تخفيض معدلات إنتاج سيارات النقل هذه بواقع ٥٠٪ – فباعت المنشأة نصفها بمبلغ ٥٥ ألف جنيه للوحدة . وحصلت قيمتها بشيك مقبول الدفع (مضافاً إليه ١٠٪ ضريبة مبيعات) وتستخدم المنشأة طريقة المتوسط المتحرك لتحميل الخامات على تكلفة الانتاج .

ويقترح إجراء المعالجة المحاسبية التالية لعملية البيع :

أولاً : في حالة إتباع المنشأة أسلوب الجرد الدفتري المستمر (المخزون الدفتري) – تطبيقاً للقرار ٢٠٤ وبعد التحصيل والتسليم .

من مذكورين

حـ

* ٦٠٥٠٠٠٠٠ من حـ/١٩٣

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/٣٥٤٥

إلى مذكورين

حـ

٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزن الخامات حـ/١٦١١

٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/أرباح بيع خامات (حـ/٤٤٤٢)

٥٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/مصلحة الضرائب على المبيعات (حـ/٢٨٤٢)

١١٠٥٠٠٠٠٠ ١١٠٥٠٠٠٠٠

حـ/ مخزن الخامات ١٦١١

٥٠٠٠٠٠٠٠ مذكورين	١٠٠٠٠٠٠٠٠ رصيد أول
٥٠٠٠٠٠٠٠ رصيد	
١٠٠٠٠٠٠٠٠	١٠٠٠٠٠٠٠٠

حـ/ ٤٤٤٢

٥٠٠٠٠٠٠ من مذكورين	

حـ/ ١٩٣

	٦٠٥٠٠٠٠٠ مذكورين

حـ/ ٣٥٤٥

	٥٠٠٠٠٠٠٠ مذكورين

إيضاحات :

أ- قد تكون القيمة الدفترية للخامات هى قيمة إعادة تقييم وليست تكلفة وهو مايتبعه المحاسبون عامة فى دول الشمال (ولايتبعه صراحة القرار ٢٠٤ - وفقاً لما أشرنا إليه وان كان يتبعه معيار المخزون الذى تطلب القرار العمل به) .

ب- إذا تم سداد المبلغ المستحق لمصلحة الضرائب على المبيعات بشيك فإنه يتم جعل حـ/٢٨٤٢ مديناً وحـ/ ١٩٣ دائناً .

جـ- يلاحظ أن حـ/٣٥٤٥ ورد بالقرار ٢٠٤ دون تسميه وهو يفى بالغرض فى مقابلة الإيراد بتكلفة الحصول عليه لأن كل منهما (حـ/٣٥٤٥ ، حـ/٤٤٢) يستخدم لإثبات قيمة عمليات لاترتبط بالنشاط الرئيسى (الأساسى) للمنشأة .

والحسابات من ٣١-٣٣ ليس ضمنها حسابا أقرب من حـ/٣٥٤٥ لاستيعاب تكلفة ماتم بيعه من مواد هى اصلاً خامات ومن الصعب التحميل على حـ/٣١ لأن هذه القطع لم تستخدم فى التصنيع ومن الصعب إذاً خصمها منه .

د- أدرج رصيد أول المدة لمخزن الخامات بمبلغ ١٠٠ مليون جنيه تمثل تكلفته أو قيمته الدفترية (وعن المقابلة انظر الايضاح التالى) .

هـ- يمكن إجراء قيدين محاسبيين بدلاً من هذا القيد المذكور ، إحدهما لإثبات تكلفة الخامات المباعة والثانى لحساب الإيراد منها .

إثبات نتيجة البيع مباشرة لايتفق و "المقابلة"

قد يمكن اقتراح معالجة نتيجة عملية البيع وتخفيض المخزون بتكلفة المنصرف للبيع .

٦٠٥٠٠٠٠٠ من حـ/١٩٣

إلى مذكورين

٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/١٦١١

٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/٤٤٤٢

٥٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/٢٨٤٢

٦٠٥٠٠٠٠٠ ٦٠٥٠٠٠٠٠

حـ/ ١٦١١	
١٠٠٠٠٠٠٠٠ رصيد أول	٥٠٠٠٠٠٠٠

حـ/ ١٩٣	
٦٠٥٠٠٠٠٠	

حـ/ ٤٤٤٢	
	٥٠٠٠٠٠٠ حـ/١٦١١

حـ/ ٢٨٤٢	
	٥٥٠٠٠٠٠

إيضاح :

تبلغ محصلة عملية البيع ٥ مليون جنيه (بخصم رصيد المخزون البالغ ٥٠ مليون جنيه من ثمن البيع المحصل ، والذى حصل معه استحقاق مصلحة الضرائب بمبلغ ٥,٥ مليون جنيه، والبالغ ٥٥ مليون جنيه) . ورغم أن إيراد البيع يتفق مع ماجاء بالمعالجة السابقة إلا أن هناك اختلاف بينهما إختلافاً جوهرياً فهذه المعالجة لم تطبق مبدأ المقابلة ولم تثبت التكاليف فى حين أن ذلك تم فى المعالجة السابقة ، وإن كانت التكلفة قابلها ربح ٥ مليون جنيه ولم يقابلها الايراد المحصل (فى المعالجة السابقة) .

ثانياً : في حالة إتباع المنشأة طريقة المخزون الفعلي (ليس تطبيقاً للقرار ٢٠٤)

لاتعتمد هذه الطريقة فى إثبات حركة المخزون على حـ/للمخزون أو للمخزن وبالتالى يمكن إتباع المعالجة التى وردت فى الطريقة السابقة مباشرة ودون استخدام حـ/المخزن .

٦٠٥٠٠٠٠٠ من حـ/١٩٣

إلى مذكورين

٥٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/٤٤٤٢

٥٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/٢٨٤٢

٦٠٥٠٠٠٠٠	٦٠٥٠٠٠٠٠

إيضاحات :

أ- قد يبدو وأن إيراد بيع الخامات أثبت بكامله (دون إثبات المصروف) إلا أن ذلك ليس صحيحاً لأن فى طريقة المخزون الفعلى فإن المشتريات أثبتت مباشرة كمصروف (كما أشرنا) بما يعنى أن مبدأ المقابلة قد تم تطبيقه وطالما تم البيع فى نفس السنة المالية .

تكلفة الكاربراتيرات اثبتت - وفقاً لطريقة المخزون الفعلى - على حـ / المصروفات أو التكاليف المختص عند الشراء .

ب- وعلى هذا فإن مبلغ ٥٥ مليون جنيه يقابله مصروف ٥٠ مليون جنيه ، وعلى اعتبار أن المنشأة سعرت البضاعة بمتوسط التكلفة ، أى أن محصلة هذه العملية ربح ٥ مليون جنيه وهو مطابق لما جاء فى المعالجة الأولى .

جـ- أقفل حـ/مخزن الخامات فى أولاً . أما فى ثانياً فإن رقابة المخزون تتم إحصائياً ولايفتح حـ/مخزن وبذلك ينبغى استبعاد بيع ١٠٠٠ «كاربيراتير» من الدفاتر الإحصائية .

٦-٢-٢ بيع مخلفات

٦-٢-٢-١ المخلفات من عمليات صناعية ومن غيرها

بين الفصل ٤ أنواع من المواد التى تتخلف عن العملية الصناعية مثل نشارة الخشب - فى صناعتى الموبليات والأخشاب - والتى يمكن إعادة استخدامها فى أنشطة أخرى ، ومخلفات الدشت المطبوع والأبيض وغيرهما فى مطابع الكتب أو الصحف والمجلات (وهناك استخدامات أيضاً لتلك المخلفات) . وتتبع المنشأت الصناعية أكثر من طريقة لمعالجة هذه الأنواع المختلفة من المخلفات ومن هذه الطرق أ- عدم تقدير أى قيمة للمخلفات ومراقبتها كمياً فقط أو ب- تقدير قيمة للمخلفات وإثباتها بالمخازن ومراقبتها مالياً وكمياً . ومن عيوب الطريقة الأولى عدم إظهار - بالقوائم المالية - أصل قد تكون له قيمة كبيرة بين منشأة وأخرى - كما فى الصناعات الثقيلة : طائرة/باخرة - وعدم الرقابة المالية على ذلك الأصل . ومن عيوب الطريقة الثانية اعتبار المخلفات التى لن تستخدم - فى العملية الصناعية إن كان ذلك هو وضعها - كمخزون يختلف تماماً فى طبيعته عن المخزون الذى سيستخدم فى العملية الصناعية أضف إلى ذلك بأن المخزون سيتضمن أنواعاً أخرى ليست ناتجة من العملية الإنتاجية مثل آلات مخردة وأثاث وأصول أخرى (ولقد سبق تناول فصل ٤ المخلفات من زاوية أخرى) .

القرار ٢٠٤

يعالج القرار ٢٠٤ المخلفات وتقييمها ويثبتها بحساب المخزن المختص (حـ/١٦١٥) .

مثال :

إذا بلغ رصيد حساب المخلفات فى منشأة عبدالرحمن الصناعية ٢ مليون جنيه (قيمة دفترية) وتم بيعها لمشترى ما بموجب شيك مصرفى بمبلغ ٢,٢ مليون جنيه فإنه يقترح عند عملية البيع إجراء المعالجات المحاسبية التالية فى دفاتر المنشأة البائعة للمخلفات . (باستخدام حسابات القرار ٢٠٤) .

إقتراح (١) تطبيقاً لمعايير المحاسبة (وليس طبقاً للقرار ٢٠٤) في طريقة المخزون المستمر (الدفتري)

*** عند استلام المشترى للمخلفات**

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/٣٥٤٥

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزن المخلفات (حـ/١٦١٥)

*** عند استلام الشيك المصرفى**

٢٢٠٠٠٠٠ من البنك

٢٢٠٠٠٠٠ إلى إيرادات ٤٤٤٦

إيضاحات :

أ- تم تحميل الأعباء أو المصروفات العامة بالقيمة الدفترية للمخلفات (٢ مليون جنيه) حتى «تقابل» الإيراد من هذه المخلفات (٢,٢ مليون جنيه) .

ب- نظراً لأن المفترض فيه استخدام حسابات القرار ٢٠٤ فإننا نجد أن الحساب رقم ٣٥٤٥ هو حساب مفتوح بالدليل المحاسبى للقرر ٢٠٤ دون تسمية، كما أشرنا ، وقد تم استخدامه - فى هذا الكتاب لكى يستوعب نوعيات مختلفة من العمليات المالية مثل فروق التقييم - عندما لايتضمن هذا الدليل حساباً مختصاً لتلك العمليات ومنها إثبات القيمة الدفترية للمخلفات عند بيعها .

جـ- مبلغ ٢,٢ مليون جنيه يمثل إيراد بيع المخلفات ولايوجد حساب بالدليل المحاسبى لاستيعاب هذه الإيرادات إلا الحساب ٤٤٤٦ الوارد ضمن إيرادات وأرباح متنوعة (وهى الإيرادات من غير النشاط العادى للمنشأة) . أما الحساب ٤٤٤١ بالدليل فهو يتضمن «أرباح» بيع مخلفات .

د- لم يرد بالمثال المبلغ المستحق لمصلحة الضرائب على المبيعات (أو غير ذلك إن وجد) حتى يكون العرض محدداً وواضحاً ، وهناك قيد سبق القيد الأول وهو ادراج المخلفات بالمخزن إلى تكاليف الانتاج» .

اقتراح (٢) تطبيقاً للقرار ٢٠٤

عند البيع (استلام البائع للشيك والمشترى للمخلفات)

٢٢٠٠٠٠٠ من البنك (١٩٣)

إلى مذكورين

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزن المخلفات (حـ/١٦١٥)

٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/أرباح بيع مخلفات حـ/٤٤٤١

إيضاحات

أ- أرباح بيع المخلفات تبلغ فقط ٢٠٠ ألف جنيه فى حين أن ثمن بيع المخلفات فى المثال يبلغ ٢,٢ مليون جنيه ولكن المحصلة (ماخصم على حـ/المخزون وما أثبت على الإيراد) هو ربح ٢٠٠ ألف جنيه .

ب - وبذلك أقفل حـ/مخزن المخلفات وأصبح رصيده صفراً .

جـ- إذا افترضنا أن مايستحق لمصلحة الضرائب على المبيعات من قيمة البيع ٢٠٠ ألف جنيه دفعها المشترى فإن القيد المحاسبى يعدل حيث يضاف مبلغ ٢٠٠ ألف جنيه للمبلغ بالحساب ١٩٣ ويفتح حـ/مصلحة الضرائب على المبيعات (حـ/٢٨٤٢) بنفس المبلغ (٢٠٠ الف جنيه) .

د- وقد يقترح تحميل الأعباء على حساب ٣٥٤٥ بمبلغ ٢ مليون جنيه وتحميل الإيرادات حـ/٤٤٤٦ بمبلغ ٢ مليون جنيه وإظهار ٢٠٠ ألف جنيه أرباح بيع مخلفات (حـ/٤٤٤١) وفكرته تحميل الأعباء بقيمة ماتم بيعه من مخلفات . لكن يعاب عليه أن قرار ٢٠٤ لم يتطلب ذلك (من مذكورين من بنك ومن مصروفات أى مذكورين إلى ايرادات وإلى أرباح وإلى مخزون مخلفات ، والمصروفات والايرادات بنفس المبلغ ٢ مليون جنيه)

٦-٣ فروق أسعار العملة

٦-٣-١ أكثر من طريقة لمعالجة الفروق

جرى العمل فى المنشأت على أن تُثبت الفروق فى أسعار العملة - أى ماتم إثباته فى الدفاتر والقوائم المالية من قيم بالعملة المصرية لتقابل قيماً بالعملة الأجنبية (أو العملة الصعبة) - بأكثر من طريقة . ومن ذلك مثلاً : أ- تثبيت سعر الصرف

طول السنة ثم إجراء التعديلات أخر السنة ب- حساب سعر صرف لكل عملية عند اتمامها. والطريقة الثانية تبدو أكثر واقعية لأن الطريقة الأولى تحتاج - خاصة إن كانت معاملات المنشأة المعنية مع المنشأت والغير فى دول أخرى ضخمة تساوى مثلاً حجم معاملاتها الداخلية - إلى جهد كبير لإيجاد سعر بيع كل عملة أجنبية فى كل تاريخ لكل عملية على مدار ٣٦٦ يوماً (أو حتى ١٨٠ يوماً) وهى طريقة من طرق الاثبات فى هذه الطريقة الثانية .

٦-٣-٢ القرار ٢٠٤

يتطلب القرار ٢٠٤ معالجة معينة لحساب فروق تسعير العملة الأجنبية فى دفاتر المنشأت عن معاملاتها التجارية والمالية فى الدول الأجنبية أو بالعملة الأجنبية (فى دولة الموطن) ومن ذلك :

أ- حصر الفروق المدينة والدائنة :

* بين سعر العملة فى تاريخ استخدامها وسعرها فى تاريخ الحصول عليها . فقد تشترى منشأة دولاراً بمبلغ ٧ جنيهات مصرية بتاريخ ٢٠٠٣/٢/١٢ ثم تستخدمه بتاريخ ٢٠٠٣/١٢/٣١ حيث تكون قيمته ستة جنيهات ونصف أى أنها تخسر فى الدولار المستخدم ٥٠ قرشاً .
* وعن إعادة تقييم أرصدة الأصول والإلتزامات ذات الطبيعة النقدية فإذا كان رصيد حسابات جارية بنوك فى ٢٠٠٣/١٢/٣١ بالدولار محسوباً على أساس سعر الدولار ٦,٧٥ جنيه فى حين أن سعره رسمياً (قوائم أسعار البنك المركزى) ٥,٥٥ جنيه فإن معنى ذلك أن على المنشأة تعديل القيمة بالعملة المصرية دفترياً بمقدار الفرق .

ب- إثبات هذه الفروق فى حساب ضمن حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩) هو حساب موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية ويأخذ رقماً من ١-٩ (٢٨٩١ أو ٢٨٩٢ ...) .

جـ- إذا كان رصيد هذا الحساب دائناً فإنه يقفل فى حـ/أرباح فروق عملة حـ/٤٤٥ (أما إن كان مديناً فيقفل فى حـ/ خسائر فروق عملة حـ/٣٥٥) .

مثال :

تبين للمنشأة «ش» أن أرصدة الدولار الأمريكى فى حسابها بالبنك المختص

مثبتة بالدفاتر فى تاريخ الميزانية بأقل من سعرها الرسمى بمبلغ ٢٠ ألف جنيه والعكس بالنسبة لأرصدة الجنيه الاسترلينى التى تزيد قيمتها الدفترية عن السعر الرسمى بمبلغ (٥) آلاف جنيه مصرى. ويقترح أن تتم المعالجات المحاسبية حتى تاريخ الميزانية كما يلى :

*** زيادة الأرصدة النقدية بالدولار إلى سعرها الرسمى .**

٢٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بنوك ١٩٣

٢٠٠٠٠ إلى حـ/موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية (حـ/٢٨٩)

(قيد ١)

*** تخفيض الأرصدة النقدية بالاسترلينى إلى سعرها الرسمى .**

٥٠٠٠ من حـ/موزانة تقلبات أسعار العملات الأجنبية (حـ/٢٨٩)

٥٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بنوك (حـ/١٩٣)

(قيد ٢)

*** إقفال حـ/موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية**

١٥٠٠٠ من حـ/موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية

١٥٠٠٠ إلى حـ/أرباح فروق العملة (حـ/٤٤٥)

حـ/ ٢٨٩

مدين	دائن
٥٠٠٠ قيد ٢	٢٠٠٠٠ قيد ١
١٥٠٠٠ قيد ٣	
٢٠٠٠٠	٢٠٠٠٠

حساباً واحداً

للفروق : مدينة أو دائنة

وعلى هذا فإنه طبقاً للقرار ٢٠٤ لن تستخدم المنشأة إلا حساباً واحد ضمن المصروفات (والأعباء) أو ضمن الإيرادات المتنوعة حسب الأحوال . ومحصلة

العمليات المدينة والدائنة فى حساب موازنة تقلبات أسعار العملات الأجنبية هى التى ستحدد إن كان الحساب الذى ستستخدمه المنشأة حساباً لإثبات خسارة عند تحويل العملة الأجنبية إلى المصرية أو ربح عند هذا التحويل . فإن كان رصيد حساب الموازنة هذا مديناً حمل على حـ/خسارة فروق العملة وإن كان دائناً أضيف إلى حـ/أرباح فروق العملة .

ولطريقة القرار ٢٠٤ هذه - بتجميع الفروق التى فى صالح المنشأة مع الفروق التى ليست فى صالحها - ميزة فى أنها تحصر عمليات تحويل العملات الأجنبية إلى العملة المصرية ويكون من السهل حينئذ تحديد محصلتها . ولكن ، من جهة أخرى ، فإن هذه الطريقة تحجب إجمالى الخسائر والأرباح الفعلية التى حدثت للمنشأة من جراء عمليات التحويل بما : أ- يؤثر على إجمالى المصروفات غير العادية وعلى إجمالى الإيرادات غير العادية ب- وقد لا يوضح للإدارة ، بدون الرجوع إلى التفصيلات، الفترات التى حدثت فيها خسارة للمنشأة من التحويل والجهات التى تم التعامل معها فى هذا الصدد وأسباب ذلك ، لمحاولة تجنبها ، خاصة وإن كانت محصلة عمليات التحويل هى زيادة ماربحته عما خسرته وتبدو تلك الزيادة مقبولة . فإذا بلغت هذه الزيادة (١٠٠) ألف جنيه مصرى مثلاً فقد ينظر إليها على أنها زيادة مقبولة ولكن بالبحث فى التفصيلات قد تكون هذه الزيادة محصلة أرباح التحويل وخسارته بواقع ٥,١ مليون جنيه ، ٥ مليون جنيه على التوالى فإذا أمكن للمنشأة تحديد الأسباب التى أدت إلى تلك الخسارة - وإلى هذه الأرباح أيضاً - وكان من الممكن معالجتها ثم تجنبها - وتخفيض تلك الخسارة مستقبلاً إلى النصف لأمكن فى ظل ظروف مستقرة - وعمليات مستمرة كالسابق - زيادة أرباح التحويل لتصل إلى ٢,٦ مليون جنيه بدلاً من ١٠٠ ألف جنيه.

مراجع
فصل (٦)

1- SFAC 6, FASB, Delaney (Ed) in Wiley CPA Examination Review 2000, op. cit., p. 890.

٢- أنظر :

* معيار المخزون ٢ ضمن المعايير المحاسبية ، ١٩٩٦ ، فقرة ٢٤ .

* معيار المخزون ٢ ترجمة المجمع العربى للمحاسبين ١٩٩٩ مرجع سابق ، فقرة ٤ .

3- See :

* SFA 5, FASB, Delaney (Ed) in Wiley CPA Examination Review 2000, op. cit., p. 888.

* Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 135.

* Kieso & Weygandt, 1998, op. cit., p. 44.

* Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 797 and 819.

4- SFAC 6, FASB, Delaney (Ed) in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit., p. 890.

5- SFAC 5, FASB, Delaney (Ed) in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit., p. 887.

6- SFAC 6, FASB, in Schroeder and Clark 1998, op. cit., p. 144.

7- SSAPs, in Lewis and Pendrill, 1994, op. cit., p. 27.

8- IAS 18: Revenue (summary), IASC, 1995, para. 1.

9- IAS 18. para 7.

١٠- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرات الثلاثة الأخيرة ص٥١ .

١١- القرار ٢٠٤ ، ص٥٢ ، ٥٣ ، ٥٧ .

١٢- انظر :

* معيار الإيراد ١٣ (المعايير المحاسبية) الفقرتين الثانية والثالثة .

* Arthurer w. Hanson, "Planning the Audit," in J.K. Lasser, 1956, op. cit., p. 2.12.

١٣- معيار الإيراد ١١ (ضمن معايير المحاسبة المصرية) الفقرتين ٢ ، ٧ .

١٤- معايير المحاسبة المالية ، الهيئة السعودية للمحاسبين القانونيين ، سنة ٢٠٠٠ ، فقرة ٢٤٤ ص٢٠٥ .

15- See :

* SFAC 5, FASB in Delaney (Ed), Wiley CPA Examination review, 2000, op. cit., pp. 877 and 888.

* SFAS 45, FASB, in Delaney (Ed) Wiley CPA Examination review, 2000, op. cit., p. 850.

16- See in this order :

* Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 133.

* Harrison, 1998, op. cit. p. 205.

* Alexander and Britton, 1994, op. cit. pp. 26 and 27.

* Berry, 1993, op. cit. pp. 92 and 93.

* Peter Atrill, David Harvey and Edward Mclaney, **Acounting, 20** Edition, Chartered Assocation of Certified Accountants & Longman, 1990, p. 29.

17- John H. Myers, in Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit. p. 134.

18- Ibid., p. 134.

19- Ibid., p. 135.

20- Ibid., p. 138.

21- IAS 41 Agriculture (summary), IASC, 2001, para. 2.

22- IAS 37, para. 24.

23- E.John Larsen, **Modern Adv.nced Accounting,** McGaw-Hill, 2000, p. 620.

24- Alexander and Britton, 1994, op. cit. pp. 26 and 27.

25- IAS 18, Revenue (summary), paras. 2-8.

٢٦- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرات الثانية والثالثة والرابعة ص٥٢ والفقرة الأولى ص٥٣ .

٢٧- معيار الإيراد ١٣ (المعايير المحاسبية)، الفقرات ٥ ،٧ - ١٢ ، ١٤-١٧ ، ز ، ح من خامساً .

٢٨- معيار الإيراد ١١ (معايير المحاسبة المصرية) . الفقرات من ١٣ - ٢٢ .

29- SFAC 5, FASB, para. 83.

30-A- Jim Giermamski and Mitch McGhee. "International Trade and Title : Security & Tax Conerns - Part 1," in Strategic Finance, IMA, Fe6 2004, pp. 15-17.

31-B- USA Patriot Act, in Huntington Bank Incorporated corporated, Brochure, 2002.

32- SFAS 48, Revenue Recognition When Right of Return Exists, FASB, Delaney (Ed), in Wiley CPA Examination Review 2000, p. 851.

33- Ibid., p. 851.

34- SFAS 5, Accounting for Contingencies, FASB, 1981 Delaney (Ed), in Wiley CPA Examination Review, 2000 op. cit., pp. 840 and 841.

35- Kieso & Weygandt, 1998, op.cit., p. 400.

36- Moore & Jaedick, 1967, op. cit., p. 39.

37- Ibid., p. 40.

٣٨- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٢٧ .

39 - See:

* Kieso & Wygandt, 1998, op. cit. p. 400.

* Moore & Jaedick, 1967, op. cit., p. 51.

٤٠- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٥٣ .

٤١- المرجع السابق ، الفقرة الأولى ص٥٥ .

٤٢- المرجع السابق ، الفقرة الرابعة ص٥٤ ، والفقرة الثانية ص٥٢ ، والفقرة الأولى ص٥٣ .

٤٣- معيار الإيراد رقم١١ ضمن معايير المحاسبة المصرية ، فقرة ١٨ .

44- Inman, 1989, op.cit., p. 67.

٤٥- النظام المحاسبى الموحد ، الجهاز المركزى للمحاسبات ، الطبعة الرابعة معتمدة ١٩٧٦ القاهرة ص٥٨٥ (إيضاح استفسار ١٧٢) ، ص١٥٣ .

٤٦- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٥٥ .

٤٧- النظام المحاسبى الموحد ، ١٩٧٦ مرجع سابق ، ص١٢٨ .

48- Harrison, 1998, op.cit. p. 135.

٧ - الأصول غير الملموسة

١ - مقدمة :

يدل مصطلح الأصول غير الملموسة على أن طبيعة تلك الأصول تختلف عن طبيعة نوعيات أخرى من الأصول كالمخزون . وكثيراً مانجد أن هذا البند يمثل نسبة لابأس بها من أصول المنشأة . ومن المتفق عليه أن من أهم مايمكن أن يتضمنه هذا البند ، نفقات الأبحاث والتنمية (التطوير) طالما أنها قد استوفت شروط اعتبارها وإثباتها كأصل غيرملموس . وفى الأساس - وكما يقول «كيسو» و «ويجانت» فإن تلك النفقات «ليست فى حد ذاتها أصولاً غير ملموسة . (وهى عبارة ستتم مناقشتها) . والبحث يبدأ حول مشكلة - أو حاجة - فى منشأة ما يكون حلها غير معروف مسبقاً.. ولاتكون نتائج البحث وفيما إذا كان ستتحقق منه منافع معروفاً مسبقاً . وتقوم عادة معظم المنشأت الصناعية العملاقة مثل منشأت البحث فى الفضاء ، بأبحاث مستمرة لاكتشاف ، والتوصل إلى ، معلومات جديدة تخدم هذه المنشأت والدول التابعة لها والإنسانية بصفة عامة . وفى منشأت إنتاج الأدوية ، الأمريكية والبريطانية والسويسرية مثل سيبا CIBA ، تقوم إدارات الأبحاث (والتنمية) فيها بمحاولات وتجارب جادة لاكتشاف الأدوية الفعالة لعلاج أمراض الإنسان ومن أهمها الأمراض الخطيرة والمزمنة مثل مرض السرطان C.ncer ومرض نقص المناعة المكتسبة AIDS ، بما يكلف المنشأت التى تقوم بمثل هذه الأبحاث الآلاف من الدولارات سنوياً . وبالمثل نجد أن منشأة مثل الوكالة (الإدارة) القومية لفنون الطيران والفضاء (الأمريكية) «ناسا» N.tion.l Aeron.utics .nd Sp.ce Adiminstr.tion (NASA) قد تنفق بلايين - بل - «تريليونات» الدولارات خلال بضع سنوات لإرسال مركبة فضاء أو «ماكوك» أو محطة أو معمل فضاء (إلى أخر تلك الأجهزة والمعدات) لمجرد المزيد من المعرفة عن الفضاء (وجود ماء أو حياة على سطح كوكب المريخ مثلاً) . وكذلك نجد أن المنشأت التى تعمل فى مجال إنتاج برامج الكمبيوتر تتحمل هى الأخرى لإنتاج وتنمية وتحديث هذه البرامج مبالغ ضخمة وقد بلغ فقط

«استهلاك» mortiz.tion. مصروفات «تنمية» البرامج (دون تنمية الأصول ذاتها h.rdw.re) فى شركة أمريكية متوسطة الحجم فى ثلاثة سنوات من ١٩٨٧-١٩٨٩ مليون وستمائة وثلاثين دولاراً [١] (مع ملاحظة أن تلك هى فترة فى الثمانينات من القرن الماضى حيث لم تكن معدلات الأسعار قد ارتفعت عالمياً إلى ماوصلت إليه سنة ٢٠٠٥) . وعن هذه الفترة كذلك (ثمانينات القرن الماضى) بلغت مصروفات الأبحاث والتنمية عن سنة واحدة فى منشأتين مشهورتين «موتوروللا Motoroll. Inc» وجونسون وجونسون Johnson & Johnson» حوالى ٢,٢ مليون دولار ، ١,٣ مليون دولار على التوالى (بما يعادل ١٢٣٪ ، ٦٣٪ من الأرباح) [٢] أما فى سنة ٩٨/١٩٩٩ - ومع الارتفاع العالمى للأسعار وزيادة معدلات التكنولوجيا والمنافسة فى الأسواق عالمياً وارتفاع عدد المنشآت المتعددة الجنسيات MN's - فقد ارتفعت التكاليف المنصرفة على الأبحاث والتنمية فى بعض المنشآت إلى معدلات عالية للغاية (قد تبدو معقولة للمنشآت العملاقة ومرتفعة جداً بالنسبة للمنشآت متوسطة الحجم) . وفى الجدول المعد عن«الـ ٥٠ منشأة دولية الأعلى فى الصرف على الأبحاث والتنمية Top 50 Intern.tion.l Comp.nies, by. R & D Expedi-ture" تبين أن أكثر المبالغ المنصرفة على الأبحاث (رأس الجدول) فى شركة جنرال موتورز الأمريكية للسيارات Gener.l Motors ويبلغ إنفاقها على الأبحاث والتنمية ٤,٧٤٨ بليون جنيه استرلينى (بما يعادل ٥,١٪ من مبيعاتها) ، ويبلغ الإنفاق على هذا البند فى الشركة الواردة فى الترتيب الثالث بالجدول وهى شركة «دياملر وكريسلر» الألمانية Di.mler Chrysler ٣,٥٨ بليون جنيه استرلينى (بواقع ٣,٨٪ من مبيعاتها) ، ويبلغ هذا الإنفاق فى ثامن شركة فى الجدول وهى شركة «هيتاشى Hit.-chi» اليابانية ٢,٧٦٦ بليون جنيه استرلينى (بواقع ٦,١٪ من مبيعات هذه الشركة) . ويبلغ الإنفاق على هذا البند فى الشركة التى فى المرتبة رقم ٣٦ فى الجدول وهى شركة «جلاكسو ويلكم Gl.xo Wellcome» البريطانية ١,١٦٣ بليون جنيه استرلينى (بواقع ١٤,٦٪ من مبيعات الشركة) . (النسبة الأخيرة هى الأعلى بين هذه الشركات الأربعة (والجدول المذكور - وفقاً لما يمكن استنتاجه - مرتب تنازلياً) [٣].

ويتنوع هذا الإنفاق المتعاظم على الأبحاث والتنمية (التطور) حسب الغرض من البحث ومتطلبات منهج العمل وفيما إذا كان البحث يجرى مثلاً لتنمية الأداء فى مجال الإنتاج الصناعى (والتجارى) بمنشأة ما أو تحديثه أو إيجاد خطوط إنتاج بديلة

أو ، وهو الأكثر أهمية ، اكتشاف سلعة أو خدمة جديدة . ومهما يكن من أمر فإن نتيجة أى بحث ناجح هو التوصل إلى معلومات جديدة فى موضوع معين أو فى مشكلة محددة .

ومن المفهوم عن طبيعة الأعمال فى البحوث أنه ليس من الضرورى أن تؤتى المصروفات عليها «أكلها» إذ قد تقوم منشأة لإنتاج المستحضرات الطبية ببحث لاكتشاف دواء جديد لعلاج مرض ما وتنفق مئات الآلاف من الجنيهات ويتم تجربة الدواء الجديد ولكنه يفشل فى علاج كامل للمرضى بهذا الداء . إذ قد يتضح بعد سنوات من التجارب . أن هذا الدواء ليس إلا مسكنا للداء ولايؤدى – الآ بإذن الله – إلى شفاء كامل من المرض .

ويتناول المحاسبون نفقات الأبحاث والتنمية عادة ضمن تناولهم الأصول غير الملموسة. ويتعرض البعض إلى هذه الأصول غير الملموسة أما باعتبارها منفصلة عن الأصول الثابتة أو جزء منها . فتناولت المعايير الأمريكية مثلاً الأصول غير الملموسة ومصروفات الأبحاث والتنمية فى معيار واحد وهو أيضاً مافعلته معايير IAS وقام به «كيسو» و «ويجانت» (٤) . أما «داڤيز» و «باترسون» و «ويلسون» فقد تناولوا الأصول غير الملموسة ضمن تناولهم للأصول الثابتة (٥) . وفى هذا فإن أصل غير ملموس مثل براءات الاختراع قد يرى البعض معالجته باعتبار أنه من الأصول الثابتة لأن المتوقع أن يدر ذلك الأصل على المنشأة المعنية عائداً سنوياً مستمراً (حتى نهاية عمره) . ثم قد يظهر اختراع أخر ، فى منشأة منافسة أخرى ، بما يترتب عليه – إن كان الاختراع الثانى أفضل للعملاء – أن ينخفض العائد من الاختراع الأول ، كما فى اختراع الهاتف العادى ثم اختراع الهاتف المحمول «النقال» أو الخلوى cell-phone) .

وسيتناول هذا الفصل الأصول غير الملموسة (بصفة عامة) بالتركيز على تكاليف الأبحاث والتنمية – وشروط اعتبارها أصولاً غير ملموسة – وبحيث يهدف مناقشة المفاهيم عن كل منهما وإثباتهما معاً على أن يتبع ذلك عرض نبذة عن الشهرة .

٢- تعريف

لكى يمكن اعتبار البند أصلاً غير ملموس فإنه ينبغى أن تتوافر فيه الشروط المتعارف عليها للأصل (ملموس وغير ملموس) وأية شروط أخرى إضافية . ولأهمية

ذلك يهم التعرض أولاً للأصل غير الملموس ثم المصروفات الأبحاث والتنمية أو التطوير (التى قد تكون فى ظروف معينة من الأصول غير الملموسة) .

٢-١ الأصول غير الملموسة

٢-١-١ المعيار الأمريكى ١٧

لم يتبين فى المعيار الأمريكى ١٧ APB 17 (المختصر) - الصادر فى سنة ١٩٧٠ عن مجلس مبادئ المحاسبة Accounting Principles Bord APB وعنوانه ،الأصول غير الملموسة Intgible Assets - تعريفاً محدداً عن الأصول غير الملموسة وإنما بين بعض هوامش مرتبطة بإثباتها وعمرها المفيد (وفقاً لما أورده ديلانى مختصراً) :

* تكلفة الأصول غير الملموسة المشتراه (المقتناه) من الغير تثبت كأصول .

* يجب استهلاك الأصول غير الملموسة بشكل منظم على السنوات التى استفادت منها وبمراعاة العوامل التالية : .. الشروط القانونية والمنظمة أو التعاقدية / شروط التجديد أو التوسع / التقادم والطلب والمنافسة / العمر المتوقع للعاملين/ التصرفات (الأعمال) المتوقعة من المنافسين / قد لايتم تبيان المنافع بشكل معقول/ يتكون (البند) من عوامل مفردة عديدة .

* يتم استخدام طريقة القسط الثابت للاستهلاك إلا إذا وجدت طريقة أخرى مناسبة بدرجة أكبر .

* ألاتزيد مدة الاستهلاك على ٤٠ سنة .

* ألايزيد العمر التقديرى على ٤٠ سنة من تاريخ الشراء .

* Costs of intangible assets acquired from others should be recorded as assets.

* Intangibles should be amortized systematically over years benefited in view of the following factors.... legal, regulatory or contractul provisions/provisions for renewal or extension/obsolescence demand, competition.../life expectancies of employees/Expected actions of competitors / Benefits may not be reasonably projected/Composite of many individual factors.

* Straight - line amortization should be used unless another method is more appropriate.

* Period of amortization should not exceed forty years.

* Estimated life. should not exceed 40. years from the date of acquisition". (١)

رغم أن مصطلح provisions يمكن وكما هو معروف ترجمته إلى مخصصات فإنه يمكن أيضاً ترجمته إلى شروط . وقد استخدم مصطلح «استهلاك» للأصل غير الملموس بدلاً من مصطلح «إهلاك» الذى يستخدمه القرار ٢٠٤ لبيان انخفاض قيمة الأصل الثابت (وهو ما اتبعهأيضاً والمعيار ٢٣) .

ومن أهم مايمكن أن يبينه المعيار الأمريكى ١٧ أنه :

أ – فى إشارته إلى تكلفة الأصول غير الملموسة ركز فقط على تلك المشتراه (المقتناة) دون إشارة إلى الأصول المنتجة داخلياً مثل براءة الاختراع (قد تشترى وقد تنتج داخلياً) .

ب– وعن استهلاك الأصل غير الملموس تطلب أن يتم الاستهلاك على أساس القسط الثابت إلا إذا وجدت طريقة أحسن . وممكن أن تكون الطريقة الأحسن هى تلك التى تساعد من ناحية فى تحديد قيمة مقبولة للأصل وتؤدى من ناحية أخرى إلى تحميل المنشأة بما يقابل استخدامها هذا الأصل . وفى القسط الثابت تتحمل المنشأة بمبلغ ثابت من تكلفة (أو قيمة) الأصل سنوياً ، وقد لايكون مقدار انخفاض قيمة الأصل سنوياً متساويا . ومن جهة أخرى فقد لاتنخفض تلك القيمة على الإطلاق نتيجة عوامل كثيرة . فمثلاً قد يكون للاسم التجارى تأثير قوى ومستمر على زيادة المبيعات والأرباح – كما فى منشأت الطعام السريع F.st foods («سندويتشات ..») – ومع هذا فإن الاسم التجارى لأى منشأة من هذه المنشأت يتأثر من إشاعة (بغض النظر عن صدقها أو كذبها) تنال منه ، كنشر أخبار عن عدم سلامة طعام مطعم مشهور مما يترتب عليه أن تنخفض إيراداته وأرباحه . كذلك فإن رواج سلعة تبيعها منشأة ما «ذائعة الصيت»، كما فى بيع الملابس التى تحمل الاسم التجارى الشهير «لى فايز»، هذا الاسم التجارى (باعتباره أصلاً غير ملموس) إزدادت قيمته منذ أن نشأ . ولكن هذه الزيادة ليست وليدة الاسم وحده بل هناك عوامل أخرى : جودة المنتجات بما فى ذلك العمالة الماهرة وسعر البيع .

جـ– حدد المعيار الفترة القصوى لاستهلاك الأصل غير الملموس بأربعين عاماً . أى أنه يقترح عدم حساب استهلاك الأصل غير الملموس بعد ٤٠ سنة ولكن هل عدم حساب استهلاك يعنى أن الأصل غير الملموس قد انتهى عمره المفيد أم أن

الأصل مازال له عمراً ولكنه ضعيف فلايحسب له استهلاك ؟ الأرجح أن المعيار يعتبر أن الأصل غير الملموس انتهى عمره المفيد وإلا لتطلب حساب استهلاك له. وعن هذه الحالة الأخيرة نجد أن فى الحياة العملية يتجاوز العمر المفيد لبعض الأصول ٤٠ سنة ، فهناك أسماء وعلامات تجارية ظلت معمرة لمائة عام (ويزيد) مثل اسم «مرسيدس» و «فورد» فى صناعة السيارات .

د- قد لايتضمن هذا المعيار تعريفاً شاملاً للأصل غير الملموس وحصراً لأهم أنواعه. ويجدر التذكير هذا بأن الاتجاه المحاسبى الأمريكى (وقد أشرنا سابقاً إليه) .. هو عدم التفرقة كثيراً بين الشروط اللازمة لتعريف الأصل (أو اعتبار البند أصلاً) وبين الشروط اللازمة لإثباته بالقوائم (والدفاتر) المالية .

هـ- ثم يربط المعيار تحديد العمر المفيد للأصل غير الملموس بالأعمار المتوقعة للعاملين بالمنشأة ،(رغم أن الأعمار بيد الله سبحانه وتعالى) والتى لايمكن توقعها سواء أكان العامل صغير السن أو تجاوز سن الخمسين . ومع هذا فالحقيقة أن بعض الأعمال تعتمد على مهارة وموهبة العاملين فيها حيث يكون لهم دوراً هاماً فى استمرارية الأعمال وتدفق المنافع الاقتصادية . ويظهر ذلك جلياً فى الأعمال الفنية حيث يكون للفنان دوراً أساسياً فى جلب المنافع الاقتصادية للمنشأة المعنية وقد يصبح البديل أضعف (جداً)فالفنان العالمى «فان جوج» قدم قبل وفاته أعمالاً فنيةخارج مجال المنافسة ورغم أن الساحة تعج بفنانين موهبين وعلى قدر عالى من الكفاءة ولكن أدائهم رغم جودته يختلف ويقل عن أداء «فان جوخ». ورغم أن هذا المثال صارخ وقد يبدو محدوداً إلا أن هناك أنشطة أخرى تعتمد أيضاً على مواهب وقدرات معينة كأنشطة السيرك أو الألعاب السحرية ذلك أن للفنان (العامل) فى تلك الأنشطة مواصفات معينة لاتتوافر فى كل شخص كالموهبة والاستعداد والإمكانيات ويخضع لتدريب مكثف ومع كل هذا نجد أن هناك من يؤدى تلك الأنشطة بكفاءة ما وهناك من يؤديها بكفاءة يصعب مضاهاتها .

٢-١-٢ القانون والمعيار ١٢ البريطانيان

تضع المدرسة البريطانية قواعد أو متطلبات معينة - وكما فى المدرسة الأمريكية - للأصل غير الملموس وهى تعتبره من الأصول الثابتة فتقسم أصولها

الثابتة إلى أصول ثابتة غير ملموسة int.ngible fixed .ssets وأصول ثابتة ملموسة، وإن كان هذا الوضع إلى تغيير بعد تطبيق معظم المنشآت فى أوربا - بل والكيانات الأكاديمية - معايير IAS . والمعروف أن لمعظم الأصول الثابتة أعماراً اقتصادية مفيدة (أعماراً إنتاجية) محددة ومع هذا فإن البعض يرون أن أعمار بعض أنواع الأصول غير الملموسة ،لانهائية unlimited lifes وبالتالى فإن تخفيضها بالاستهلاك يعتبر إجراء غير مناسب irrelev.nt ، وهو الإجراء الذى قامت به بالفعل الدايلى ميل وجنرال ترست D.ily M.il .nd Gener.l Trust سنة ١٩٩٦ ولم تحسب استهلاك لحقوق النشر وأصول غير ملموسة أخرى على اعتبار أنها أصول غير ملموسة أعمارها لانهائية ، وبالتالى يتطلب الأمر إعادة تقييمها سنويا (٧) .

ورغم أن المدرسة البريطانية تتناول الأصل غير الملموس باعتباره ثابتاً (أصل غير ملموس ثابت) وأنه قد يكون له عمراً لانهائى infinite فإن القانون البريطانى ١٩٨٥ . حدد أن من الأصول الثابتة (الأرجح الملموس) من له عمراً محدداً :

«... أى أصل ثابت له عمر اقتصادى محدود ، فإنه يتم إهلاكه خلال هذا العمر ، على أساس منظم حتى (الوصول) إلى قيمته الباقية إن وجدت ny fixed.. .sset th.t h.s . limited useful economic life to be depreci.ted over th.t life, on . system.tic b.sis, down to its residu.l v.lue "if .ny" (٨) .

وقد أضاف القانون هنا إلى مصطلح عمر مفيد ، اقتصادى ومحدود ، وقد أصبح التعريف بذلك أكثر تحديداً. وقد وردت قواعدا هامة فى معالجة الأصول غير الملموسة (الثابتة) - للمدرسة البريطانية - فى مسودة الإفصاح للتقارير المالية رقم ١٢ Fin.nci.l Reporting Exposure Dr.ft (FRED 12) وهى التى ترتبط بالمعيار البريطانى SSAP (كما أشرنا ، وهو هنا المعيار ١٢) . ويبدو أن ، هذه القواعد لا تختلف جوهريا عن تلك التى يتضمنها المعيار (ولكن معظم إن لم يكن جميع - كتابات المحاسبين تتناولها) . ومن تلك القواعد ما يلى :

»* الأصول غير الملموسة التى تم شرائها بشكل منفصل يجب رسملتها بالتكلفة .

* الأصول غير الملموسة التى تم الحصول عليها ضمن شراء منشأة ينبغى أن يتم إثباتها بشكل منفصل عن شهرة المحل ، إذ كان من الممكن قياس قيمتها بشكل يعتمد عليه عند أول إثبات .

* الأصول غير الملموسة التى يتم إنشائها داخلياً يتم إثباتها فقط إذا كانت لها قيمة سوقية مؤكدة

وجاهزة .

* وأن البند (المفردة) ينبغى أن ينتمى إلى مجموعة كبيرة متماثلة من الأصول . تتساوى من جميع النواحى المادية ، مثل رخص تشغيل خط التليفزيون «الكابلى» (الخصوصى) ... .

* Intangible assets bought separately should be capitalized at cost.

* Intangible a assets obtained in the course of acquiring a business should be recognised separately from goodwill if their value can be measured reliably on initial recognition.

* Internally developed intangible assets should be recognised only if they have a readily ascertained market value.

* The item must belong to a homogeneous population of assts that are equivalent in all material respects such as cable television operating licences...". (٩)

وفى اللغة الإنجليزية ، كثيراً مايتم استخدام مصطلح int.ngible بصيغة الجمع ليصبح int.ngibles بمعنى «غير ملموسات» أى أصول غير ملموسة وهو ما استخدمته مسودة الإفصاح كما استخدمت أيضاً مصطلح popul.tion - والذى عادة يعنى سكان - أى عدد كبير أو «مجموعة كبيرة» من الأصول .

ويلاحظ على ماجاء بهذه المسودة (وكثيراً منه يتفق مع المعيار الأمريكى) أن:

أ- لاتفرق المدرسة البريطانية هنا - وكما فى الأمريكية - بين متطلبات تعريف الأصول غير الملموسة ومتطلبات إثباتها .

ب- وتفصل المسودة بين معالجة الأصول المشتراه وبين تلك المنتجة ذاتياً ، وهو مالم يركز عليه المعيار الأمريكى .

جـ- تثبت الأصول غير الملموسة - إن أمكن قياسها بشكل يعتمد عليه عند أول إثبات (عند إثبات شراء المنشأة فى دفاتر المشترى) - منفصلة عن الشهرة . ويؤكد المعيار على أن تكون مجموعة الأصول هذه وليس الشهرة قابلة للقياس قياساً يعتمد عليه وجاء هذا المتطلب رغم أن كثير منها مثل براءات الاختراع والرخص وقوائم العملاء قد يسهل قياسه عن قياس الشهرة .

د- يتم إثبات الأصول غير الملموسة المنتجة ذاتياً فقط إذا كانت لها قيمة سوقية مؤكدة وجاهزة .

هـ- رغم أن الاسم التجارى أو براءات الاختراع تنشأه فى أحوال كثيرة داخلياً إلا أن ذلك لايمنع من بيعهما للغير كما حدث مؤخراً (أوائل القرن الحادى والعشرين) فى بيع شركة توزيع البترول الدولية العملاقة «موبيل أويل» إلى شركة «اسو ستنادرد» وأصبحت «أكسوموبيل» . ورغم أن منافذ البيع ظلت تحمل الأسماء قبل البيع (و الشراء) «موبيل» و «اسو» إلا أن الاسم القانونى أصبح يضم الاثنين معاً .

و- مسألة أن الأصل غير الملموس يتم إثباته بالتكلفة عند أول إثبات أوردها المعيار - وعلى الأرجح - تأكيداً على أن الأصل يثبت عند اقتنائه (أى عند أول إثبات) بالتكلفة ثم بعد ذلك قد لاتكون التكلفة هى أساس الإثبات (ممكن إعادة التقييم) .

ويرى «داڤيز» و «باترسون» و «ويلسون» أن ماجاء بالمسودة ١٢ - عن أن الأصول غير الملموسة التى يتم إنشائها داخلياً تثبت إذا كان لها قيمة سوقية مؤكدة وجاهزة - هو اقتراح مقيد جداً much more restrictive لأنه يتطلب وجود سوقاً نشطة ctive m.rket تتعلق بهذا الأصل (بالذات) ، كما أنه البند لابد وأن ينتمى إلى مجموعة كبيرة جداً متماثلة من الأصول . (ورغم أن ماتتطلبه المسودة عن المجموعة الكبيرة المتماثلة غريب إلا أنه قد يكون القصد منه طالما هناك مجموعة كبيرة ، التأكيد على أن البند بالفعل أصل غير ملموس) . كما أن القواعد بالمسودة - وكما يقول هؤلاء الكتاب الثلاث - تبين rules out إمكانية «إثبات أصول غير ملموسة فريدة (فى نوعيتها) مثل العلامات (الماركات) التجارية والملكيات (الحقوق) المنشورة / وبراءات اختراع الأدوية . إذا كانت هذه الأصول قد تم إنشائها داخلياً ولم يتم إقتنائها the possibility of recognis-ing unique intangibles such as brands, publishing titles and patented drugs if they are homegrown rather than acquired." (١٠) .

ولكن ما المقصود من أن العلامات ، وباقى الأصول غير الملموسة المذكورة ، أصولاً فريدة ، فهى تبدو متماثلة فى أنها غير ملموسة؟ . إن فريدة مصطلح يعنى «التفرد» فى حين أن الأمر ليس كذلك بالنسبة للأصول المذكورة لأن هناك كثرة ووفرة منها فى المنشأت المختلفة فالعلامات والأسماء التجارية مثلاً موجودة فى كل منشأة على وجه الأرض وقد يكون المقصود من التفرد عدم التكرار ، بمعنى الآ تستخدم منشأتين تعملان فى نفس المجال ذات العلامة التجارية مثلا . ولذلك ممكن استخدام مصطلح «متميز» للدلالة على وصف الأصول غير الملموسة ككل (وليس

بعضها) – أويكون أيضاً للأصل غير الملموس المفرد خصائص مميزة وليست معتادة – وقد يكون ذلكأقرب من استخدام مصطلح «فريد» لهذا الوصف .

وعن ماجاء فى المعيار عن الأصول غير الملموسة التى يتم إنشائها داخلياً يتبادر إلى الأذهان سؤلاً هاماً لماذا تتطلب بعض المعاير التفرقة بين الأصل غير الملموس المنشأ داخلياً وذلك المشترى ؟ وقد يكون أحد أسباب ذلك هو السهولة النسبية فى تحديد تكلفة الأصل المنتج ذاتياً مقارنة بشرائه ضمن أصول غير ملموسة وملموسة أخرى (وليس شرائه بمفرده ، كما فى شراء منشأة فقط الاسم التجارى لمنشأة أخرى) . وقد تشترى المنشأة س المنشأة ص (محل مأكولات سريعة) فيتضمن ثمن الشراء أصولاً ملموسة (أراضى ومبانى ..) وأصولاً غير ملموسة : علامة تجارية وبراءة اختراع وأصول أخرى . وفى هذا فقد لايكون تحديد تكلفة (أو قيمة) كل أصل غير ملموس اشترته س من ص أمراً ميسوراً (إلا إذا اشترت س فقط علامة ص التجارية) .

ويلاحظ أن وجود «سوق نشطة مؤكدة وجاهزة» للأصل غير الملموس ، كما جاء بالمسودة ١٢ ، مسألة ليست هينة وتتطلب جهداً كبيراً من الباحث عن هذا السوق. وقد تختلف نتيجة هذا البحث (والدراسة) بين باحث وأخر أو بين محاسب وأخر . هذا مع مراعاة أن وجود سوق يتطلب أساساً ، وكما أشرنا سابقاً ، أن يكون هذا الأصل معروض بالفعل للبيع (والوضع يزداد تعقيداً أن كانت هناك مجموعة من الأصول غير الملموسة) . أما عن التماثل بين الأصول – الذى جاء أيضاً بالمسودة – فهو يتطلب مزيداً من الإيضاح . فالتماثل والسوق النشطة لأصول غير ملموسة قد يصعب من بعض الجوانب وجودهما معاً . والتماثل قد يكون فى طبيعة الأصل غير الملموس (علامة تجارية مثلاً للبيع) ولكن التماثل لن يكون بالضبط identic.l بمعنى أن جميعها براءات اختراع مثلاً ولكنها ليست نفس البراءة وممكن أن يكون معروضاً للبيع (أو ممكن عرض للبيع) علامات تجارية ولكن كأمر طبيعى ليس كل علامه هى ذاتها الأخرى (فالعلامة التجارية ترتبط بالمنشأة ذاتها وهى تختلف ولاتتماثل بين منشأة وأخرى حسب طبيعة النشاط وأمور أخرى وفقاً لتفسيرنا لمعنى التفرد فيما تقدم) .

وإذا كان المفترض أن لهذا الأصل غير الملموس سوقاً نشطة – وهو افتراض

يتطلب عرض الأصل للبيع – ولكن لسبب اتضح فعلياً عدم وجود تلك السوق ، فهل الأفضل حينئذ إلا يتم تقدير قيمة للأصل غير الملموس هذا أم يعتمد على قيمة سوقية ما (كوجود مجموعة من المشترين لهذا البند وراغبون فى الشراء) أم يتم تقدير قيمة على أساس المثل فى منشأة فى ذات النشاط : العلامات لمحلات الحلوى أو فى محلات بيع الطعام السريع (رغم اعتراض بعض المعايير على ذلك السعر الأخير) ؟ المستحسن أن يوجد سعر سوق (أو سعر بيع ولو من مشترى واحد) لهذا الأصل غير الملموس باعتباره بديلاً لسعر السوق النشطة رغم أنه ليس بديلاً متماثلاً أو متساوياً وإنما هو مجرد بديل متاح وحتى لايترك البند دون إثبات أو يثبت بقيمة بعيدة عن الواقع تماماً . (وفى هذا تجدر تكرار الإشارة مرة أخرى إلى رأيى فى فصل سابق من أن عرض الأصل للبيع هو لمعرفة سعره بيعه ولكنه عادة لن يباع فعلياً) .

وكانت المسودة قد أوردت أيضاً أمثلة على بعض الأصول غير الملموسة ومنها رخص تشغيل تليفزيون كابلى «خصوصى» (على اعتبار أن التماثل سيكون عادة فى ذات النواعية : براءات اختراع أدوية) ونضيف إلى ما أوردته المسودة رخص صيد الأسماك فى أعالى البحار ورخص تشغيل المصانع .

٢-١-٣ المعيار IAS ٣٨

٢-١-٣-١ صفات للأصل غير الملموس

أورد المعيار IAS ٣٨ (الأصول غير الملموسة) التعريف التالي :

«الأصل غير الملموس هو أصل غير نقدى ممكن التعرف عليه ، ليس له كيان مادى ، ويحتفظ به من أجل استخدامه فى الإنتاج أو لتموين (إمداد) السلع أو الخدمات ، وللإيجار للأخرين ، أو لأغراض إدارية ..

An intangible asset is an identifiable non-monetary asset without physical substance held for use in the production, or supply of goods or services, for rental to others, or for administrative purposes.". (١١)

ومن أهم عناصر هذا التعريف للأصل غير الملموس : أنه :

أ- **غير نقدى : فهو ليس مثل المخزون أو النقدية أى ليست له مواصفات النقدية ، ولكن لكونه أصل فإن له قيمة «مالية» .**

ب- **ممكن التعرف عليه** : إذ لايمكن إثبات أصل ما غير ملموس (أو ملموس) إلا بعد تحديده فإذا اشترت المنشأة س المنشأة ص بمبلغ ٢٠ مليون جنيه ، فإن س لن تظهر فى دفاترها قيمة أية أصول غير ملموسة إلا إذا استطاعت تحديدها والتعرف عليها وتقدير قيمتها .

جـ- **بدون كيان مادى** : بمعنى أن الأصل غير الملموس ليس له وجود ملموس بعكس الحال فى المخزون من الإنتاج الصناعى التام أو غير التام مثلاً .

د- **الاستخدام ذاتياً وممكن من الغير** : يعتبر الأصل غير الملموس هنا (فى تعريف المعيار IAS ٣٨) كالأصل الثابت الذى يستخدم فى الإنتاج أو فى غير الإنتاج (بنفس المنشأة) أو يؤجر للغير عادة خارج المنشأة (أى لمنشأة أخرى أو لأفراد أخرين) .

والأصل غير الملموس هو أصل ينبغى أن يجلب منافع اقتصادية للمنشأة وهو لذلك كالأصل الثابت – وتعتبره المدرسة البريطانية أصلاً ثابتاً بالفعل . (وقد يكون ذلك السبب فى عدم الإشارة فى التعريف إلى أن الأصل غير الملموس يجلب منافع اقتصادية للمنشأة) . فالاسم التجارى مثلاً لمنشأة مثل بنك مصر (المصرى) ظل وسيظل بإذن الله – يحقق لها موارد – وتساعده فى ذلك قدرات وكفاءات وسياسات فعالة – منذ سنوات طويلة ونفس الشئ للبنك الأهلى المصرى وغيرهما .

ولهذا فإن من مواصفات الأصل غير الملموس إضافة إلى مايقدم مايلى :

* للأصل عمر إنتاجى طويل : وقد قدره المعيار الأمريكى بـ ٤٠ سنة .

* ويحقق منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة .

* يمكن بيعه .

٢-١-٣-٢ ثلاث محددات أساسية للأصل غير الملموس

تطلب المعيار IAS ٣٨ وهو يشرح بعض مايرتبط بالأصل غير الملموس تحقق ثلاث محددات أساسية للأصل غير الملموس : أ- إمكانية التعرف على (تحديد) الأصل غير الملموس . ب- الرقابة عليه والتحكم فيه . جـ- استخدام الأصل ومن ثم حدوث منافع اقتصادية مستقبلة ، منه .

إمكانية التعرف على (تحديد) الأصل غير الملموس

تتحمل المنشأة - وكما يذكر المعيار IAS ٣٨ - مصروفات للحصول على موارد وتتحمل إلتزامات عند شراء أو تنمية أو صيانة أو تقوية الموارد غير الملموسة - مثل المعرفة العلمية أو الفنية / (الحصول على) رخص للتصميمات أو لتطبيق عمليات أو أنظمة جديدة / الملكية الذهنية / معلومات السوق والعلامات التجارية «بما فى ذلك أسماء المنتجات ونشر حقوق الملكية» .

«والأمثلة المتعارف عليها للبنود التى تتضمنها هذه العناوين الواسعة السابقة هى برامج الكمبيوتر / براءات الاختراع / حقوق النشر (والتأليف) / الأفلام السينمائية (الطويلة) / قوائم العملاء / حقوق خدمة الرهن (العقارى) / رخص صيد الأسماك / حصص الاستيراد / منح حقوق امتياز للاستغلال / علاقات العميل أو المورد / الاحتفاظ (ولاء) بالعميل .

Common examples of items encompassed by these broad headings are computer software / patents / copyrights / motion picture films / customer lists / mortgage servicing rights / fishing licences / import quotas / frenchises / customer or supplier relationships / customer loyalty ..."

ويعتبر بناء العلاقات مع العملاء ومع الموردين أصلاً غير ملموس قد تتحقق منه منافع ثم أيضاً فى الاحتفاظ loy.lty (ممكن تترجم أيضاً إلى وفاء) بالعميل باعتباره المورد الرئيسى للمنفعة الاقتصادية . ووفاء العميل (للمنشأة) هو مصطلح متعارف عليه فى المحاسبة فى دول الغرب وأمريكا .

ويعتبر المعيار IAS ٣٨ الأفلام السينمائية من الأصول غير الملموسة ، مثلها مثل براءة الاختراع والعلامة التجارية ، بما يبدو وأن النظام المحاسبى الموحد لايتفق مع هذه المعالجة للأفلام السينمائية حيث يعتبرها أصولا متداولة .

أهمية التمييز : يؤكد المعيار IAS ٣٨ أن تعريف الأصل غير الملموس يتطلب تمييزه عن الشهرة "to distinguish it clerly from goodwill." ذلك أن المنافع

الاقتصادية المستقبلة - عند إدماج منشأة فى أخرى - قد تتحقق من أصول تم التعرف عليها (تحديدها) من عملية الشراء (الحصول على) ssets cquired. أو من أصول مجمعة معاً (على اعتبار أن الأصول المجمعة (والاثبات المقصود فى دفاتر المشترى يصعب إثباتها - كمفردات) عندما يكون المشترى (أى الذى حصل عليها cquirer) قد اشتراها بالفعل .(والاثبات المقصود هو فى دفاتر المشترى) .

ويلاحظ هنا أن المعيار IAS يركز على تحديد ماقد ينتج من منافع اقتصادية للمنشأة (أى تدفقات نقدية صافية للمنشأة وفقاً لما أبديناه) من : أ- شهرة المحل ومن ب- أصول تم تحديدها ومن جـ- أصول أخرى لم يمكن إثباتها كمفردات . ويدل هذا التركيز على أن المعيار IAS يهتم كثيراً بالتدقيق إلى أبعد مدى لمعرفة جدوى الحصول على أو شراء كل نوعية أو مفردة (إن أمكن) على حده ، وعلى درجة جودة الأصول خاصة الأصول غير الملموسة .

وقد بين المعيار IAS ٣٨ كما أشرنا أهمية التمييز ووضح الأصل الممكن فصله «... إذا كان الأصل ممكن فصله والأصل الممكن فصله (هو الذى) تستطيع المنشأة تأجير ، أو بيع ، أو مبادلة أو توزيع المنافع الاقتصادية المستقبلة المحددة التى يمكن أن ننسبها إلى هذا الأصل وذلك ودون أيضاً بيع المنافع الاقتصادية المستقبلة التى تتدفق من أصول أخرى استخدمت فى ذات النشاط الإيرادى .

... if the asset is separable. An asset is separable if the enterprise could rent, sell, exchange or distribute the specific economic benefits attributable to the asset without also disposing of the future economic benefits that flow from other assets used in the same revenue earning activity."

وتبين هذه الفقرة أن الأصل الذى يمكن فصله هو ذلك الذى تحصل منه المنشأة على منافع اقتصادية سواء من تأجيره - أو من بيعة .. وهو أمر واضح فبراءة الاختراع يمكن بيعها أو تأجيرها .. ورغم أن المعيار IAS ٣٨ يركز على أهمية الفصل بين الأصول لتحديد المنافع الاقتصادية المتوقع تدفقها من كل فإنه عاد وبين أن الفصل ليس شرطاً ضرورياً من أجل التحديد طالما كان فى إستطاع المنشأة تحديد أصل ما بطريقة أخرى . وهو أيضاً أمر واضح ومهم .

«فمثلاً إذا تم اقتناء أصل غير ملموس مع مجموعة من الأصول فإن (هذه) العملية قد تتضمن نقل حقوق قانونية تمكن المنشأة من تحديد الأصل غير الملموس .

For example, if an intangible asset is acquired with a group of assets, the transaction may involve the transfer of legal rights that enable an enterprise to identify the intangbile asset."

ويمكن أن نعطى مثالاً على تلك الجزئية : المنشأة س تنتج أفلاماً سينمائية وتبيع حق عرضها فإذا باعت إلى المنشأة ص معدات سينمائية وأفلام سينمائية بمبلغ ١٠ مليون جنيه يمكن بسهولة فى ص تحديد قيمة الأفلام السينمائية من واقع عقد البيع الذى يحدد كل فيلم وقيمته وحق عرضه وتحديد قيمة المعدات السينمائية أيضاً . ونفس الشئ يمكن أن يسرى على بيع حق نشر كتب معينة بيعت من منشأة س إلى أخرى (ص) وبيعت معها معدات وأصول ثابتة (مثل الأرفف والروافع ..) .

السيطرة والتحكم (والرقابة) لجلب المنافع

وتسيطر المنشأة - وفقاً للمعيار IAS ٣٨ - على أصل ما :

«إذا كان لدى النشأة السلطة (القدرة) فى أن تحصل على المنافع الاقتصادية المستقبلة التى تتدفق من المورد المعنى وتستطيع أيضاً أن تمنع الغير من الحصول على هذه المنافع .. ويتبع ذلك من الحقوق القانونية التى يمكن أن تعمل بها (أى) محكمة . وفى غياب الحقوق القانونية فإن ممارسة السيطرة (والتحكم) تعد أكثر صعوبة ..

.. if the enterprise has the power to obtain the future economic benefits flowing from the underlying resource and also can restrict the access of others to those benefits ... stem from the legal rights that are enforceable in a court of law. In the absence of legal rights it is more difficult to demonstrats control".

ويمكن أن تفسر عبارة underlying resource بأنها «المورد أو الأصل المعنى» . وتعد الحقوق القانونية بصفة عامة - وهو ما أخذ به المعيار IAS - طريقة أساسية للسيطرة على المنافع ولكنها ليست الطريقة الوحيدة على اعتبار أن المعيار IAS يرى أنها لاتعد شروطاً ضرورياً necess.ry condition للسيطرة والتحكم طالما أن المنشأة قد يمكنها السيطرة على المنافع الاقتصادية المستقبلة بأى طريقة أخرى» . ورغم أهمية مايتطلبه المعيار IAS ومحاولته أن يكون مرناً وليس جامداً إلا أن الحق القانونى هو الطريقة الأساسية والأهم للسيطرة وبدونه قد لاتكون هنا سيطرة ، كما هو الحال بالنسبة لبراءة الاختراع التى ينبغى تسجيلها مثلاً وبالتالى يخضع استخدامها

لسيطرة كاملة من مخترعها (صاحبتها) أو مشتريها . وفى هذا فإن المعيار IAS يؤكد على أنه ينبغى أن يكون هذا الحق القانونى هو الذى تقبله محكمة وهذه مسألة غاية فى الأهمية يتطلب أن يعمل بها محامى قدير . ومفهوم أن السيطرة والتحكم هى أساس تدفق المنافع الاقتصادية المستقبلة من الأصل المعنى والخلاصة أن السيطرة تعنى ان تحصل المنشأة على منافع اقتصادية من أصل ، وتمنع الغير من أن يحصلوا عليها .

المعرفة بالسوق والتكنولوجيا : من المتفق عليه أن جميع الأصول غير الملموسة، كالعلامة التجارية وبراءة الاختراع ورخص صيد السمك فى أعالى البحار.. – وهى الأصول الأكثر ظهوراً فى القوائم المالية للمنشآت – وأيضاً الأصول الأخرى مثل المعرفة بالسوق والمعرفة بالتكنولوجيا (والتنمية التكنولوجية) تنتج منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة المعنية وفى هذا يبين المعيار IAS ٣٨ أنه :

«وتتحكم المنشأة فى هذه المنافع إذا ، مثلاً كانت المعرفة قد تم حمايتها بالحقوق القانونية مثل حقوق النشر والتأليف أو بواسطة قيد (قيود) إتفاقية تجارية «إذا سمح به» أو بواسطة الواجب القانونى على العاملين بضرورة الكتمان An enterprise controls those benefits if, for example, the knowledge is protected by legal rights such as copyrights, a restraint of trade agreement "where permitted" or by a legal duty on employees to maintain confidentiality".

يمكن أن يستخدم مصطلح permitted هنا بمعنى الوجود والأكثر استخداماً هو «السماح». ويركز المعيار IAS على مسألة كتمان المعرفة بالتكنولوجيا التى تتحقق للمنشأة عن هذه الأصول مثل أن تنمى منشأة تنتج «شفرات حلاقة» من قدرات شفراتها وتضاعف من حدتها وتكون الشفرة بحدتها الجديدة «سر صنعة» ينبع داخلياً من المنشأة ذاتها ينبغى معه كتمان هذه المعرفة الجديدة . والكتمان confidenti.lity (أى كتم السر) يعنى هنا الاحتفاظ بمورد من الموارد التى تحقق منافع اقتصادية . ويبين المعيار IAS أن المعرفة ذاتها هى المنفعة الاقتصادية المستقبلة بما ينبغى معه حمايتها كما فى حقوق النشر والتأليف التى تحمى الناشر والمؤلف (والمعرفة) .

إذاً فالمعيار IAS ٣٨ يركز على أ- المعرفة بالسوق (والتكنولوجيا) باعتبارها منفعة ، وعلى ب- كتمان أسرار العمل فى جميع الأنشطة (الصناعية ...) . ولكن

المعرفة بالسوق - بمعناها المتعارف عليه - لها أيضاً جانباً أخر إضافة إلى ما أورده المعيار IAS . فتلك المعرفة تستلزم من المنشأة - وحتى تحقق منافع اقتصادية منها - ليس فقط معرفة بيانات المنافسين ، وإن أمكن السرى منها ، بل أيضاً معرفة المنشأة احتياجات الطرف الأخر (عملاء وأسواق) أى متطلبات المستهلكين المشترين - لكى يستمروا ، أو يصبحوا عملاء - ثم تلبيتها بفاعلية وبدقة بالغة . وتسعى كل منشأة أن يفوق إنتاجها جودة المتاح فعلاً بالأسواق (من سلع وخدمات) . فهذه المعارف أو المعلومات طالما سيتم تنفيذها - بإنتاج سلعى أو خدمى - كما هو مخطط ومطلوب بالجودة العالمية تحققت المنافع عند بيع هذا الإنتاج السلعى أو الخدمى وتحصيل ثمنه.

ويرتبط بمعرفة السوق تحديد قوائم وملفات العملاء وعلى أساس فعل كل ماهو مناسب لكى يستمروا كذلك ، عملاء . (فالقاعدة أنه بدون شراء العميل سلعة المنشأة ، أو خدمتها ودفع قيمتها ، فإنه لن توجد لها منفعة اقتصادية أى لاإيراد ولاتدفق نقدى للداخل) . لذلك فالمعيار IAS ٣٨ يركز على أهمية «... أنه ، لمجهوداتها (المنشأة) فى إقامة علاقة مع العميل والاحتفاظ به (بولائه) ، فإن العملاء سيستمرون فى التعامل التجارى معها . ومع هذا فإنه فى (حالة) غياب الحقوق للحماية (المنتج) أو غياب وسائل أخرى للتحكم والسيطرة ، على العلاقات مع العملاء والمحافظة عليهم للمنشأة فإن المنشأة سيكون لها ، عادة ، سيطرة غير كافية على المنافع الاقتصادية التى تتدفق من العلاقات من العملاء والاحتفاظ بهم - حتى يتم اعتبار هذه البنود «قوائم العملاء / الأنصبة فى السوق / علاقات العملاء واحتفاظ المنشأة بهم» متفقة مع تعريف الأصول غير الملموسة .

... due to its efforts in building customer relationships and loyalty, the customers will continue to trade with the enterprise. However, in the absence of legal rights to protect, or other ways to control the relationships with customers or the loyalty of the customers to the enterprise, the enterprise usually has insufficient control over the economic benefits from customer relationships and loyalty to consider that such items "portifolis of customers/market shares / customer relationships/customer loyalty" meet the definition of intangible assets."

يلاحظ أن مصطلح tr.de يعنى إتجار ويعنى أيضاً هنا تعامل تجارى .

إذاً فالمعيار IAS يهتم ، وكعرف عالمى فى المعاملات التجارية ومابيناه ، بالعملاء (أى المشتريين) لأنهم المورد الذى يحقق منافع اقتصادية للمنشأة . ولذلك

فإنه عندما تقيم المنشأة علاقات قوية وفعالة أ- معهم من ناحية وب- مع الموردين (الذين يمثلون التكلفة) من ناحية أخرى قد يتحقق لها المنافع الاقتصادية المرجوة (صافى تدفقات نقدية فعاله ومؤثرة) .

ولهذا فإن قائمة العملاء وحدها تعتبر وفقاً للمعيار IAS ٣٨ - وبصفة عامة - من الأصول غير الملموسة ، طالما تحققت فيها شروط الأصل غير الملموس مثل أن تستخدمه المنشأة فترة طويلة (كالأصل الثابت) ويحقق لها منافع اقتصادية . أما إن لم يكن لدى المنشأة سيطرة (وتحكم) كافية على قوائم العملاء هذه ، وعلى وفاء العملاء (أى الاحتفاظ بهم) فإن هذا الأصل (قوائم العملاء والاحتفاظ بهم) قد لايتحقق فيه تعريف الأصل غير الملموس وقد لايصبح أصلاً غير ملموس ومن ثم - وهو مالم يذكره المعيار IAS صراحة - ممكن أن يعتبر الإنفاق عليه مصروفات وعلى هذا فمسألة السيطرة والتحكم هنا أساسية فى اعتبار البند أصلاً غير ملموس .

أهمية العمالة الماهرة إدارياً وتدريبها

واستطراد المعيار IAS ٣٨ وهو يعرض لمسألة السيطرة والتحكم على المنافع الاقتصادية المستقبلة التى يمكن أن تحققها - أو ينبغى أن تحققها - أصول أو موارد المنشأة فانتقل إلى العاملين بالمنشأة ومدى ارتفاع مهاراتهم ،فقد يكون لدى المنشأة فريق من العاملين (الإداريين) المهرة وقد يمكنها التعرف على الزيادة فى مهارات العاملين الإداريين نتيجة التدريب بما يؤدى إلى منافع اقتصادية مستقبلة . وقد تتوقع المنشأة أيضاً أن يستمر العاملون الإداريون فى إتاحة (إعطاء) مهاراتهم لها An enterprise may have a team of skilled staff and may be able to identify incremental staff skills leading to future economic benefits from training. The enterprise may also expect that the staff will continue to make their skills available to the enterprise".

وكثيراً مايستخدم مصطلح st.ff ليعنى طبقة عليا نسبياً من العاملين (عماله إدارية أعلى من طبقة العمال) أى ليست العمالة فى أدنى مستوى (كما أشرنا) . وتوقع المنشأة بأن يستمر العاملون فى إعطائها مهاراتهم مسألة ترتبط بعدد من الاحتمالات : بعضها بعيد وليس مرجحاً . فمثلاً قد أ- يختزن الموظف الفنى أو الإدارى بعضاً من خبراته أو مجهوده لأداء أعمال أخرى خارج المنشأة التى يعمل بها ليزيد من دخله وقد ب- يحصل على درجة علمية أعلى ثم يستقيل ليعمل فى منشأة أخرى . أو قد جـ- قد لايكون على وفاق مع الإدارة فلايعطى كل مالديه ، خاصة إن كانت هناك

فى منشأت معينة عمالة أكثر من حاجة العمل ، فلاتكتشف رئاساته ذلك. وبكلمات أخرى فإن ما فى «نفس» العمالة البشرية - خاصة الفنية فى المستويات الإدارية الأعلى - يصعب جداً معرفته ثم توقع سلوكه سواء بإتاحة مهاراته (كما يتطلب المعيار IAS ٣٨) أو بعدم إتاحتها أو بتركه للعمل (ليعمل فى جهة أخرى) .

والأساس أن المنشأة تعين عمالة ماهرة skilled ولكن العرف يقضى بأن يتم تدريبها فتحدث زيادة increment.l فى تلك المهارة . ولاشك أن العمالة واحدة من أهم عناصر الإنتاج : مواد/عمل/مصروفات (وعوامل الإنتاج فى الاقتصاد هى أراضى «عقارات»/رأسمال/عمل) ومن ثم ينبغى دراستها وتنميتها .

الأصل منافع متعددة

ويتطلب المعيار IAS ٣٨ أن يحقق الأصل غير الملموس - ومثل كل أصل ، ثابت أو متداول - للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلة - وفى هذا فإن :

«المنافع الاقتصادية المستقبلة التى تتدفق من أصل غير ملموس قد تشمل الإيراد من بيع السلع أو الخدمات ، توفير التكاليف ، أو أية منافع أخرى ناتجة من استخدام المنشأة للأصل . فعلى سبيل المثال استخدام الملكية الفكرية فى عملية إنتاج قد يترتب عليها تخفيض تكاليف الإنتاج المستقبلة بدلاً من زيادة الإيرادات المستقبلة ..

The future economic benefits flowing from an intangible asset may include revenue from the sale of products or services, cost savings or other benefits resulting from the use of the asset by the enterprise. For example, the use of intellectual property in a production process may reduce future production costs rather than increase future revenues". (١٢)

وممكن أن يترجم مصطلح r.ther هنا على أنه نفى .

ويبين المعيار IAS ٣٨ أن المنفعة الاقتصادية من الأصل غير الملموس - باعتبارها ثالث المحددات فى الأصل غير الملموس - تتدفق من أ- بيع السلع أو الخدمات ب- توفير التكاليف جـ- وأية منافع أخرى ناتجة من استخدام الأصل غير الملموس (نوقشت المنافع فى ٥-٢-١ فصل ٣) .

وتحقيق الإيراد من بيع السلع أو الخدمات هو وظيفة عامة لأى أصل وبالتالى

هو كذلك للأصل غير الملموس وإذا تم تحليل عملية جلب الإيراد من هذا البيع قد يتبين أن جزءاً منه يتحقق كثيراً من أصل غير ملموس . فالاسم التجارى «لملابس» «بير كاردان» أو «لعطور شانل» (أو غيرهما) له دور كبير فى جلب الإيراد لهما إضافة إلى جودة السلعة وسعرها الجيد .. كما أن هناك إيراد يتحقق مباشرة من الأصل غير الملموس كالإسم التجارى . فمثلاً عند إنشاء محل فى سلسلة «مطاعم مشهورة» نجد أن مالك هذا الاسم fr.nchisor سيعطى الحق باستخدامه fr.nchise لشخص آخر fr.n-chisee وسيعطى معه الحق أيضاً ببيع منتجاته .. إلخ . إذاً هذا الحق لاستخدام الغير للاسم التجارى يحقق إيراداً مباشرة .

وقد تمثل وفرة التكاليف زيادة فى التدفقات النقدية للداخل ، لأنه بدلاً من أن تتحمل المنشأة سداد مليون جنيه (تدفقات نقدية للخارج) سيتم سداد فقط ٧٠٠ ألف جنيه أى أن التدفقات النقدية للخارج قد انخفضت بمبلغ ٣٠٠ ألف جنيه . وبكلمات أخرى فإن التدفقات النقدية الصافية (التدفقات النقدية للداخل مطروحاً منها التدفقات النقدية للخارج) زادت .

فإذا كان الإيراد الصافى (أو تدفقات نقدية صافية للداخل) ت = إيراد إجمالى (أو تدفقات نقدية للداخل) – تكاليف (تدفقات للخارج):

إذاً ت = س – مليون جنيه .

فإنه بعد توفير التكلفة زادت ت + ٣٠٠ ألف جنيه = س – مليون جنيه .

(وممكن أن ت = س – ٧٠٠ ألف جنيه ولكن المعادلة الأولى تقترب من مفهوم معيار IAS ٣٨) .

فإذا كانت س (تدفقات نقدية للداخل اجمالية) = ٣ مليون جنيه .

إذاً ت + ٣٠٠ ألف جنيه = ٣ مليون جنيه – مليون جنيه .

أى أن ت = ٣ مليون جنيه – (١–٠,٣ مليون جنيه) .

= ٢,٣ مليون جنيه

ويمثل مبلغ ٢,٣ مليون جنيه التدفقات النقدية الصافية (للداخل مطروحاً منها للخارج – وهذه نفس النتيجة التى تصل إليها بخصم الـ٣٠٠ ألف جنيه مباشرة من المليون جنيه) فإذا كان سيتم سدد المليون جنيه لاصبحت ت = ٢ مليون جنيه فقط.

وهذه الفقرة السابقة توضيح لما جاء بالمعيار IAS ٣٨ من أنه عند استخدام الملكية الفكرية فى عملية الانتاج فإن ذلك ممكن أن يؤدى إلى خفض تكاليف الانتاج فيزداد الربح من بيع هذا الإنتاج . ولزيادة الإيضاح نبين أن «فكر» جديد فى العملية الصناعية قد يترتب عليه تخفيض معدل التالف من الخامات أو استخدام آلة واحدة حديثة بدلاً من ثلاث آلات وهكذا يخفض التكاليف فيزداد الربح . ويلاحظ أن زيادة التدفقات النقدية الصافية فى المثال المتقدم لم يكن وليداً لزيادة فى الإيراد بالمعنى المتعارف عليه (الناتج من زيادة فى المبيعات والتحصيل) وإنما لوفر أو خفض فى التكاليف أدى إلى زيادة التدفقات النقدية الصافية. وبكلمات أخرى فإنه ليس بالضرورة أن تؤدى الملكية الفكرية إلى زيادة مباشرة في الإيراد أو فى التدفقات النقدية للداخل نتيجة لزيادة المبيعات والتحصيل بل ممكن أن يؤدى خفض التكاليف إلى ذات النتيجة وقد تزيد التدفقات الصافية عن ذلك أن زاد الخصم .

ويلاحظ أن استخدام الأصل غير الملموس يختلف عن استخدام الأصل الملموس (الثابت مثلاً) لأنه فى الحالة الأولى فإن مجرد «وجود» علامة تجارية على مبنى معين يعنى استخدامها أما الأصل الثابت فإن كان آلة أو سيارة فإن الاستخدام يتطلب تشغيل معين . ولكن ينبغى ألا يكون الأصل غير الملموس (العلامة التجارية) هنا إلا لمنشأة مستمرة تحقق عائداً وليس لمنشأة متوقفة أو مغلقة أو أفلست .

كما يلاحظ أن المعيار IAS ٣٨ أورد عبارة سلع أو خدمات بمعنى «أيهما» وليس كليهما لأن المنشأة عادة إما تبيع سلعة أو تقدم خدمة ومع هذا فإن ذلك لايمنع من أن تقوم منشأة بالنشاطين معاً .

ملخص عام

حدد المعيار IAS ٣٨ عدداً من العوامل التى تؤثر فى تعريف الأصل غير الملموس وهى : إمكانية تحديد الأصل غير الملموس / التحكم فيه والسيطرة عليه / تدفق المنافع الاقتصادية منه ، ونضيف إلى ذلك بأنه ينبغى أن يكون الأصل غير الملموس مستخدماً . وفى هذا فإن تدفقت المنافع الاقتصادية من الأصل غير الملموس فإن المعنى من ذلك أنه مستخدم . ومن أهم مايرتبط بالأصل غير الملموس وفقاً للمعيار IAS ٣٨ :

* تمييز الأصل غير الملموس عن الشهرة (وعن مصروفات الأبحاث والتنمية).

* فى منشأة مستمرة وليست متوقفة لأى سبب لفترة طويلة وهو مانؤكد عليه .

* إمكانية قياس الإيراد (أو التدفقات النقدية للداخل الصافية) من الأصل غير الملموس .

* استمراره فى إدرار الإيراد فترة طويلة (لاتزيد على ٤٠ سنة فى المعيار الأمريكى).

* حماية المورد أو الأصل غير الملموس هامة كأهمية الأصل نفسه فإن اشترت منشأة براءة اختراع منشأة أخرى دون تسجيلها باسمها (المنشأة المشترية) فقد تسبقها إلى ذلك منشأة أخرى ولايكون للأولى حجية قاطعة . ومن ثم فالحماية القانونية كثيراً ماتكون قانونية كما أنها قد تكون أيضاً حماية تتطلبها أصول الصناعة والعمل بعدم إفشاء أسرار العمل . وغياب أو ضياع الحماية يقرب الأصل غير الملموس من الضياع والفقد .

* أهمية معرفة المنشأة بالأسواق والتكنولوجيا وليس فقط توفير الحماية لها ولأسرارها وإنما أيضاً من حيث معرفة احتياجات الأسواق (والمعرفة مورد وأصل غير ملموس) .

وقد ركزت القواعد السابقة على تدفق المنافع أكثر من التدفق النقدى ولكن هما وجهان لعملة واحدة .

ويلاحظ أن إنفاق كثير من المنشأت فى دول الشرق (أو الجنوب) يتم على موضوعات أو بنود مثل قوائم العملاء وإقامة علاقات للمنشأت مع عملائها ومع مورديها إلا أن هذا الإنفاق لايعالج كأصول غير ملموسة – رغم أنه كثيراً ماتتوافر فيه شروط هذه الأصول – وإنما قد يعالج كثيراً كنفقات تسويقية (أو دعاية وإعلان ...) وقد يرجع ذلك إلى العرف المحاسبى فى الدول موطن هذه المنشأت .

٢-١-٤ قرار ٢٠٤

٢-١-٤-١ حساب أصول غير ملموسة (حـ/١٥١)

أورد القرار ٢٠٤ ولأول مرة فى دليل الحسابات للنظام المحاسبى الموحد – أو لغيره – حسابين صريحين عنوانهما : أصول غير ملموسة وشهرة (فصل ٢) . وأورد كذلك معيار المحاسبة المصرية رقم١ (المعدل) الصادر فى ٢٠٠٢/٦/٩ عرض

القوائم المالية (الذى يقابل المعيار IAS رقم٢ الصادر سنة ١٩٩٨) حساباً للشهرة وليس للأصول غير الملموس (ونفس الشئ فعله المعيار IAS ١) (١٣) .

وحساب الأصول غير الملموسة بالدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ ، هو حساب مساعد حـ/١٥١ (وضمن حساب الأصول الأخرى (حـ/١٥) تضمن حسابا للشهرة (حـ/١٥١١) . **ولم يتطلب القرار ٢٠٤ وهو يشرح حساب الأصول غير الملموسة تطبيق المعيار المحاسبى الخاص بالأصول غير الملموسة وإنما تطلب ذلك وهو يشرح حساب نفقات مؤجلة حـ/١٥٣ (وهو حساب مؤقت تستخدمه المنشأة حتى ٢٠٠٤/٧/١) ضمن حساب الأصول الأخرى (١٤) .**

وفى صلب القرار ٢٠٤ ليس هناك تعريفاً للأصول غير الملموسة، كما لم يرد ضمن مجموعة المعايير المحاسبية معياراً للأصول غير الملموسة رغم أن القرار تطلب العمل بمعيار بهذا المسمى الذى لم يصدر الآ فى يونيو ٢٠٠٢ كما أشرنا – وفيه تعريف للأصول غير الملموسة .

٢-١-٥ معيار ٢٣ (معايير محاسبة مصرية)

عرف المعيار رقم ٢٣ (الأصول غير الملموسة) وكما فعل المعيار IAS ٣٨ – الأصل غير الملموس بأنه :

«أصل ذو طبيعة غير نقدية قابلة للتحديد وليس له وجود مادى ويحتفظ به للاستخدام فى الإنتاج أو لتوفير السلع أو الخدمات ، أو للتأجير للغير ، أو للأغراض الإدارية ، ويعد أصلاً عندما :

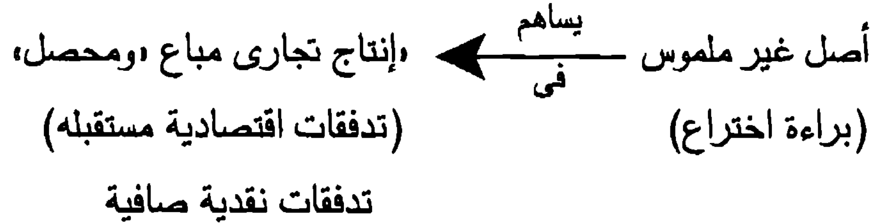
أ- تتحكم فيه المنشأة كنتيجة لإحداث سابقة .

و ب- يتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلية للمنشأة» (١٥) .

وحسناً فعل المعيار ٢٣ حين ذكر فى التعريف مسألتين هامتين فى الأصل غير الملموس بالمنشأة وهما تحكم المنشأة فيه وتدفق المنافع الاقتصادية مستقبلاً منه . وقد تناول المعيار IAS ٣٨ بالشرح المطول – وكما أشرنا – هاتين المسألتين رغم أن التعريف الذى أورده المعيار IAS ٣٨ للأصول غير الملموسة لم يتضمنهما تحديدا .

٢-١-٦ منافع الأصل غير الملموس للإنتاج التجارى المباع (المحصل)

وبنظرة سريعة على معظم معايير المحاسبة يمكن القول أنها عندما تناولت المنافع الاقتصادية من الأصول غير الملموسة فى المنشأت لم تركز بالتفصيل على علاقة تلك المنافع ، بالمنافع التى يمكن أن تتدفق على تلك المنشأت من أصول أخرى (فى تلك المنشأت) سواء أصول ثابتة أو غيرها . والملاحظ أن أى أصل غير ملموس فى أى منشأة – مثله مثل أى أصل أخر – ينبغى عندما يتم استخدامه وكما أشرنا أن تتدفق منه المنافع الاقتصادية على المنشأة . ولايتم هذا التدفق للمنافع الاقتصادية – على المنشأة إلا عندما تبيع إنتاجها وتحصل قيمته(فصل ٣) . ويساهم فى تحقيق هذا «الإنتاج التجارى المباع المحصل» جميع أصول المنشأة . وهذا افتراض أساسى ينبغى أن تتحقق منه كل منشأة فالأصل أياً كان نوعه يساهم بقدر ما فى «الإنتاج المباع المحصل» أى فى المنافع الاقتصادية المستقبلة التى قد تتدفق على المنشأة والقول بغير ذلك – أى بأن الأصل لن يساهم فى الإنتاج المباع والمحصل – معناه أن البند المطروح ليس «أصلاً» (من الأصول) . وتطبيقاً لهذا المعنى فإن المنشأة التى تصنع المستحضرات الطبية أن هى اشترت براءة اختراع دواء ما من منشأة أخرى (تعمل فى ذات المجال وكثيرا ما تكون شقيقة) فإنها على يقين بعد الدراسات التى أجرتها من أن «الإنتاج التجارى من هذا الدواء» من المرجح أنه سيدر عليها منافع اقتصادية مستقبلة فالعلاقة إذاً قائمة بين أصل غير ملموس وأصل أخر (هنا هو متداول أى الدواء) .



٢-٢ مصروفات الأبحاث والتنمية (التطوير)

٢-٢-١ البحث للتعرف على المجهول

٢-٢-١-١ مفاهيم عامة لأى بحث

من المفهوم أن المنشأة عندما تقابلها مشكلة ما أو عندما تبغى فى توسيع مجال نشاطها فإنها تجرى دراسة معينة أو بحث يهدف إيجاد حل لتلك المشكلة أو التعرف على جدوى توسيع نشاطها . ويلاحظ أن نتائج أى بحث فى أى نشاط قبل البدء فى هذا البحث هى فى علم الغيب ومن ثم فمن الصعب جداً إبداء أى رأى قبل الانتهاء تماماً من البحث والتوصل إلى «معرفة» لما كان مجهولاً .

وفى فإن التعريف الذى وضعته كامبريدج (البريطانية) قد يبين جانباً هاماً فى هذا الصدد :

«البحث هو دراسة مفصلة لموضوع ما ... بغرض اكتشاف معلومات جديدة أو التوصل إلى فهم جديد ... a detailed study of a subject ... in order to discover new information or . reach a new understanding" [١٦]

وعلى هذا فإنه يراعى بالنسبة لأى بحث :

أ- لايمكن توقع نتيجة بحث ما قبل إجرائه . ولكن مايوجد قبل إجراء البحث هو «افتراض» ما وأمل أن ينجح البحث فى التوصل بجدية إلى صحته أو عدم صحته . وهذا الافتراض وذاك الأمل كلاهما نظرياً. إذاً فإنه وقبل البدء فى إجراء البحث هناك «التوقع» أو «الافتراض» فى البحث ثم هناك النتائج التى قد تتحقق من هذا البحث عندما يتم الانتهاء منه . وعند الانتهاء من البحث قد يتطابق الفرض النظرى مع النتيجة الفعلية . فقد يفترض بحث عن دواء جديد أن تركيبه من مستحضر وأخر ستحقق فوائد معينة للمرضى ثم تكون النتيجة وبعد تجارب عديدة مطابقة لهذا الفرض (وقد لاتكون) .

ب-وهناك بعض الممارسات يتم فيها معالجة نفقات بحث قد انتهى وتبين أنه لم يحقق الهدف المنشود أى فشل ، بتحميلها على السنة التى انتهى فيها البحث وظهر أنه قد فشل . إلا أن تلك المعالجة غير عادلة إن كان البحث قد استمر

لبضع سنوات إذ ينبغى حينئذ تحميل كل سنة بنصيب من هذه المصروفات . وفى اخر قائمة دخل، ممكن أن يتحمل صافى الربح أو الخسارة فى السنة الأخيرة بنصيبه على أن يتحمل حساب مصروفات سنوات سابقة بنصيب السنوات قبل الأخيرة .

جـ- أما إن كانت نتائج البحث مبهرة ونافعة أى أن البحث يعتبر ناجحاً فإنه يقترح اعتبار مصروفات هذا البحث أصل غير ملموس . وفى هذا فإن هناك رأى (سنعرض له حالاً) يتطلب تقدير قيمة لهذه النتائج - دون إشارة إلى ماصرف بالفعل على البحث - وإثباتها كأصل غير ملموس . وليس هناك إتفاقاً عاماً - فى كثير من الممارسات - على كيفية معالجة النفقات الفعلية للبحث الناجح - التى فى رأينا هى تكلفة الأصل غير ملموس - وكيفية توزيع تكلفة أو قيمة هذا الأصل على السنوات أو الفترات المستفيدة منه بأساس عادل وهو القسط الثابت فى المعيار الأمريكى .

د- يقصد بالبحث الناجح ذلك البحث الذى سيحقق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلة .

هـ- يستخدم كثير من المحاسبين عند تناولهم مسألة «خصم المصروفات» عبارة «خصم المصروفات من الأرباح» (وهو ماسيجئ فى رأى تالى) رغم أن المصروف بطبيعته ينبغى أن يحمل على النتيجة سواء أكانت ربحاً أو خسارة وليس فقط فى حالة الربح . وقد يرجع ذلك فى جانب كبير منه إلى إفتراض «الاستمرارية» . فالمفترض فيه أن المنشأة «مستمرة» وطالما أنها كذلك فالمفترض فيه أنها رابحة لأنها ان كانت خاسرة قد تتوقف . ولذلك يرى البعض أن المصروف يخصم من الربح . ويرى البعض أن المنشأة قد تخسر ومع ذلك تستمر وبالتالى فإن المصروف يخصم - فى هذه الحالة - على الخسارة . وتستخدم المدرسة البريطانية تعبيراً دقيقاً وهو أن يتم الخصم على حساب الأرباح والخسائر أى سواء أكانت النتيجة ربحاً صافياً أو خسارة صافية .

٢-٢-١-٢ توقع نتائج أى بحث توقع قد لا يكون مؤثراً

يستخدم المحاسب تقديراته وتوقعاته للعديد من البنود أو الموضوعات مثل توقع سداد عميل ما لمديونيته للمنشأة أوتوقع مع المهندس المختص مدة العمر المفيد (أو المنتج) لأصل ثابت ما أو توقع «حجم وقيمة إنتاج مباع «ومحصل» أو فقط مبيعات

منتج ما .. وتنبنى تلك التوقعات أساساً على بيانات وأدلة «موثوق بها ويعتمد عليها» وليست أدلة بسيطة أو أدلة واهية . فمثلاً بالنسبة للمدين لمنشأة ما فإن توقع سداده تبنيه المنشأة على نتيجة دراسة أحوالة المالية وعلاقاته مع المنشأة (بل إلى جوانب شخصية) فإذا تبين بصدق لها أنه : أ- ميسور ومبلغ الدين لايمثل له شيئاً ، ب- معاملاته السابقة مع المنشأة جيدة ويدفع مديونيته بانتظام جـ- منشأته تسدد ديونها الأخرى باستمرار وبالكامل . د- ولم يسبق دخوله فى منازعات قضائية بسبب ديوناً عليه .. هـ- أنه فى أكثر من علاقة تجارية جيدة مع المنشأة منذ سنوات ويدفع بالكامل .. إلخ . وممكن من هذه المعلومات - طالما كانت موثقة ومؤكدة - توقع أن العميل سيسدد ماعليه .

ولكن توقع نتائج بحث ما قبل البدء فيه مسألة مغايرة تماماً كما أشرنا . ومن ثم فإنه من المنطقى ألا تتم معالجة نفقات البحث عند بدايته كأصل غير ملموس وإنما كمصروفات . ولكن فى بعض أنواع من البحوث قد يمكن بعد انقضاء مراحل أساسية وكبيرة فى البحث - استغرقت مثلاً ٩٠ ٪ من الحجم المتوقع للأعمال فيه وبقيت فى البحث فترة بسيطة - قد يمكن حينئذ تقدير إن كان البحث سينجح أم لا . ويكون هذا التقدير مؤقتاً وليس نهائياً . ومن ثم فإن هذا التوقع ، الذى تم أثناء المراحل الأخيرة **من البحث ، ممكن أن يعتبر مقبولاً ويعتمد عليه . فمثلاً إذا كان البحث - فى منشأة لإنتاج الأدوية - يتم من أجل اكتشاف دواء يعالج مرض معين يصيب الإنسان وإذا كانت المرحلة النهائية للبحث هى تجربة الدواء على مرضى يتعاطون هذا الدواء لمدة سنة وكانت التجربة تتم على ١٠٠٠ مريض شرط أن يأخذ كل مريض الجرعة اليومية اللازمة لمدة السنة ثم تبين بعد ٦ شهور أن ٨٠٪ من المرضى أى ٨٠٠ مريض قد استجابوا وبدرجات متفاوتة للعلاج فإنه قد يمكن حينئذ - والبحث لم ينته بعد - توقع أن البحث سينجح بل قد يرى البعض - وطالما أن الاستجابة للعلاج مستمرة لفترة طويلة - أنه قد نجح بالفعل . ومن ثم قد تعالج المصروفات - فى نظر البعض - كأصل غير ملموس .**

٢-٢-١-٣ تأرجح النفقة بين اعتبارها مصروف أو أصل

التفرقة بين اعتبار النفقة على الأبحاث والتنمية (التطوير) أصل غير ملموس وبين اعتبارها مصروفاً دقيقة للغاية . فالقاعدة المتعارف عليها وأشرنا إليها أن الإنفاق

الذى يترتب عليه وجود أصل - أى مورد للمنشأة يدر عليها إيراداً مستمراً لمدة معينة معقولة - هو الإنفاق على بحث ناجح وحقق هدفه والعكس بالعكس . وقد بيننا كيف أنه- وفقاً لاتجاه محاسبى نؤيده - أن التكلفة تحقق إيراداً ثم قد تصبح منتهية فلاتحقق إيراد وتتحول إلى مصروف أى مبلغ ينصرف دون عائد منه (فصل ٤) . ونفس هذا الاتجاه المتعارف عليه محاسبياً يمكن أن يطبق على الأبحاث والتنمية وأنه من الممكن أن تصبح النفقة أصلاً غير ملموس فى أحوال محددة بعد استيفاء شروط هذا الأصل .

وفى هذا فإن البريطانيين «لويس» و «باندريل» يعرضان هذه المسألة فى شكل مقنع وجميل يبين الغرض من الإنفاق على الأبحاث والتنمية :

«بعض أنشطة الأبحاث والتنمية ستكون غير مفيدة ومن ثم لن يتم خلق أصل . فالمصروف على مثل هذه المشروعات ينبغى بالتأكيد أن يخصم فى مواجهة أرباح السنة التى صرفت فيها . ومشروعات أبحاث أخرى ستكون ناجحة وستكون نتيجتها خلق أصل . وعلى أساس المحاسبة على التكاليف تاريخياً ... فإن المصروف على المشروعات الناجحة يجب أن ترسمل بقيمة مناسبة وأن تخصم أمام أرباح الفترات التى من المتوقع أن تتحقق فيها المنافع .

... some research and development activities will be unsucessful and hence no asset will be created. An expenditure on such projects must certainly be written off against profits of the year in which it is incurred. Other research projects will be successful and will result in the creation of an asset. Under historical cost accounting ... expenditure on successful projects should be capitalised at an appropriate figure and written off against profits of the periods in which benefits are expected to arise" [١٧]

ومن أهم ماجاء بالرأى السابق أنه :

* لايؤخذ هدف البحث - سواء أكان من أجل اكتشاف معرفة ما (لعلاج مشكلة ... أو غيره) أو التنمية والتطوير - فى الحسبان فكلاهما بحث .
* البحث الناجح يخلق أصل غير ملموس .
* البحث الفاشل الإنفاق عليه مصروف يحمل على حساب الأرباح والخسائر فى نفس السنة التى انفق فيها .
* الأصل غير الملموس تحدد قيمة مناسبة له .

* يتم خصم تلك القيمة (أى استهلاكها) على الفترات (وممكن السنوات) المتوقع أن تستفيد من هذا الأصل (وكما هو الحال فى أى أصل ثابت قابل للإهلاك). ومفهوم أن إنجاح البحث يعنى أن نتائجه فعالة ومفيدة ويمكن تطبيقها بسهولة فى حين أن فشل البحث يعنى أن نتائجه لاأهمية لها وبالتالى هى مصروفات تشبه الخسارة .

ويعد رأى «لويس» و «بندريل» من الأراء السديدة - المتفقة مع المعايير البريطانية والتى تشرح الموضوع بشكل جميل وتعرض بوضوح الحكمة فى معالجة نفقات البحث كأصل غير ملموس (إن كانت نتائج البحث فعالة ومبهرة) أو كمصروفات (إن كانت نتائج البحث بدون أية أهمية) . وبالطبع فإن مشكلة المعالجة المحاسبية هنا هى أن توقع نتائج البحث قبل بدايته أو أثنائه توقع بلا دليل وبالتالى فإن الإنتظار لحين التسوية النهائية لما أثبت كنفقات للبحث (على أى حساب) لن تتم إلا بنهاية البحث والتعرف على نتائجه الفعلية .

ورغم هذا فإن معالجة ماسبق صرفه من نفقات على البحث فى الفترات أو السنوات التى سبقت الإنتهاء منه تظل مسألة رئيسية وهامة لاإتفاق عام عليها - فالمشكلة أن الإنفاق يستمر والسنة تنتهى ولكن البحث مستمر وكذا النفقات إلى سنة أو سنوات أخرى ونتيجة البحث مجهولة . وقد أشرنا بأن المعالجة تتم فى بداية البحث على المصروفات ولحين التحقق من مدى نجاحه أو فشله .

٢-٢-٢ المعيار الأمريكى ٢

يعتبر المعيار الأمريكى ٢ (SFAS 2) الصادر عن مجلس معايير المحاسبة الأمريكى FASB فى أكتوبر ١٩٧٤ وعنوانه تكاليف الأبحاث والتنمية (أو التطوير) R & D - من أوائل المعايير فى العالم التى تناولت بالشرح - وإن كان ليس مطولاً - تكاليف هذه الأنشطة . وقد عرض فى شأن معالجة تكاليف (وليس مصروفات) الأبحاث والتنمية (والتطوير) وباختصار من «ديلانى» بعض المتطلبات فيما يلى :

* جميع تكاليف الأبحاث والتنمية : يتم إثباتها كمصروفات فيما عدا الأصول غير الملموسة المشتراه من الغير وكذا الأصول غير الملموسة التى لها استخدامات بديلة فى المستقبل «والتى تم رسملتها واستهلاكها أو إهلاكها باعتبارها مصروفات أبحاث وتنمية» .

* البحث : هو بحث مخطط أو بحث (للتحرّى) هام يهدف اكتشاف معرفة جديدة بأمل أن تكون هذه المعرفة مفيدة فى تنمية (إيجاد) منتج جديد أو خدمة جديدة أو عملية جديد أو أسلوب فنى

(تكنيك) جديدة يؤدى إلى تحسين جوهرى لمنتج قائم أو عملية قائمة .

* **التنمية (التطوير)** : هى ترجمة نتائج البحث أو معرفة أخرى إلى خطة أو تصميم من أجل (إنتاج) منتج جديد أو عملية جديدة أو من أجل تحسين جوهرى لمنتج قائم أو عملية قائمة سواء كان الغرض (منهما) البيع أو الاستخدام .

* **أمثلة على مصروفات (أو تكاليف) الأبحاث والتنمية :**

* بحث معملى لاكتشاف معلومات جديدة .

* تكوين وتصميم بدائل للمنتج .

* إنتاج مقدماً نماذج أصلية (ستامبات) وموديلات ..

* النشاط الهندسى حتى يكون المنتج جاهزاً للتصنيع .

* **ويستبعد من مصروفات (أو تكاليف) الأبحاث والتنمية :**

أ- الأعمال الهندسية فى المرحلة الأولية للإنتاج التجارى .

ب- رقابة الجودة على الانتاج التجارى .

جـ- علاج المشكلات التى تظهر عند تعطل الإنتاج التجارى .

د- المجهودات الروتينية الجارية لتحسين المنتجات .

هـ - توفيق (تعديل) الطاقة (المتاحة) من أجل عميل معين أو لمتطلبات أخرى .

و- تغيير التصميمات الموسمية للمنتجات .

ز- التصميمات الروتينية للمعدات والقوالب .. إلخ .

ح- تصميم وبناء وبدء تشغيل المعدات إلا إذا كانت ستستعمل فقط للأبحاث والتنمية.

ط- العمل (الإجراءات) القانونى لبراءات الاختراع وللمنازعات (القضائية) .

ى- البنود من أ إلى ح أعلاه يتم عادة تحميلها على المصروفات ولكن ليس كتكاليف أبحاث وتنمية أما ط فيتم رسملته .

* **عناصر تكاليف الأبحاث والتنمية :**

* مواد ومعدات وتسهيلات (عقارية وغيرها) إذا تم الحصول عليها لمشروع معين للأبحاث وللتنمية وليس لها استعمال بديل .

أما إذا كان لها استعمالات بديلة فإن التكلفة ينبغى رسملتها (على أن) يتم التحميل على الأبحاث

والتنمية عندما يتم استخدام هذه المواد .. إلخ .

* المرتبات والأجور والتكاليف المرتبطة بهما .

* أصول غير ملموسة مشتراه من أخرين تعالج كمواد (... إلخ كأول فقرة) وإذا رسملت فإن الإستهلاك يغطيه المعيار ١٧ (APB 17) .

* تكاليف الخدمات للأبحاث والتنمية التى قام بها الأخرون .

* تحميل (نصيب) معقول من التكاليف غير المباشرة مع استبعاد التكاليف العامة والإدارية التى لاترتبط بوضوح بتكاليف الأبحاث والتنمية .

* ... all R & D costs are expensed except intangible assets purchased from others and intangible assets that have alternative future uses "which are capitalized and depreciated or amortized as R & D expense".

* Research is planned search or critical investigation aimed at discovery of new knowledge with the hope that such knowledge will be useful in developing a new product or service or a new process or technique in bringing about a significant improvement to an existing product or process.

* **Development is** the translation of research findings or other knowledge into a plan or design for a new product or process or for a significant improvement to an existing product or process whether intended for sale or use.

R & D exmples :

* laboratory research to discover new knowledge.

* Formulation and design of product alternatives.

* Pre production prototypes and models.

* Engineering activity until product is ready for manufacture.

*** Exclusions from R & D**

a) Enginearing during an early phase of commercial production .

b) Quality control for commercial production.

c) Troubleshooting during commercial production breakdowns.

d) Routine, ongoing efforts to improve products.

e) Adaptation of existing capacity for a specific customer or other requirements.

f) Seasonal design changes to products.

g) Routine design of tools, dies, ...etc.

h) Design, construction, startup etc. .... of equipment except that used solely for R & D .

i) legal work for patents or litigation.

j) Items : a-h above are normally expensed but not as R & D, i. is capitalized.

*** Elements of R & D costs :**

* Materials, equipment and facilities, if aquired for a specific R & D project and have no alternative use. If there are alternative uses, costs should be capitalized. Charge to R & D as these materials, etc. are used.

* Salaries, wages, and related costs.

* Intangibles purchased from others are treated as materials, etc. in 1 above.

* If capitalized amorlization is covered by APB 17.

* R & D services performed by others.

* A reasonable allocation of indirect costs. Exclude general and administrative costs not clearly related to R & DA.، [١٨]

يمكن أن يعنى مصطلح translation أيضاً تحويل وأن يعنى مصطلح solely ،وحيد، وأيضاً ،فقط، كما أن مصطلح f.cilities يعنى هنا تسهيلات عقارية وغيرها للسكن الإدارى والتى هى هنا تخص مصروفات الأبحاث والتنمية . ويلاحظ أن المعيار أورد (أول فقرة) مصطلحى إهلاك إستهلاك على اعتبار أن البنود قد تكون كالأصول التى تهلك depreci.ted أو كالأصول غير الملموسة التى تستهلك -mort. ized . ونظراً لأهمية التفرقة بين ماينبغى رسملته (كأصل غير ملموس أو غيره) وبين مايعتبر تكلفة (أو مصروف) أبحاث وتنمية كان من الضرورى أن يتم عرض متطلبات عديدة لهذا المعيار الأمريكى رقم٢ (SFAS 2) باعتباره معياراً رائداً من معايير المحاسبة التى تناولت معالجة تكاليف الأبحاث والتنمية (والتطوير) . ويلاحظ أن رقم ١ – المذكور فى الفقرة عن ،الأصول غير الملموسة المشتراه، – يتضمن أنشطة

وعناصر م. الابحاث والتنمية فى معيار ٢ SFAS2 هذا ويركز هذ المعيار الأمريكى ٢ (SFAS 2) على متطلبات ومعالجات محاسبية شديد الأهمية ومن تلك – متضمنة ملاحظاتنا – مايلى :

أ- تناول المعيار الأمريكى ٢كثير من النقاط المرتبطة بالأبحاث والتنمية (التطوير) – حتى أن هناك أعمالاً من الواضح أن تكاليفها ليست من تكاليف الأبحاث والتنمية (مثل من أ-ز فى التكاليف المستبعدة) ورغم هذا فإنه لزيادة التأكيد تطلب (المعيار) استبعادها من تكاليف الأبحاث والتنمية .

ب- من شروط اعتبار العمل بحثاً :

* وجود خطة لهذا البحث .

* وجود هدف للبحث وهو اكتشاف معرفة جديدة قد يكون لها ، أى بأمل أن يكون لها فائدة : لمنتج جديد أو لخدمة جديدة أو لعملية جديدة أو لأسلوب فنى جديد يترتب عليه تحسين جوهرى لمنتج قائم أو لعملية قائمة .

* «الأمل» فى أن يكون للبحث منفعة وفائدة لمنتج جديد أو لخدمة جديدة أو أسلوب جديد، ولم يشر المعيار – المختصر – وبوضوح إلى مسألة فاعلية (نجاح) البحث ومدى استفادة المنشأة من نتائجه وبالتالى اعتبار تلك التكاليف أصل غير ملموس . وقد يرجع ذلك إلى أن تكاليف الأبحاث أساساً هى مصروفات (طالما لا تتضمن شروط الأصل غير الملموس أول فقرة) .

جـ- ومن شروط اعتبار العمل تنمية (أو تطوير) وفقاً للمعيار الأمريكى أيضاً :

* تنفيذ نتائج بحث (تم إجرائه) أو تنفيذ أية معرفة أخرى .

* بوضع خطة (بناء على تلك النتائج أو المعرفة) أو تصميم لمنتج جديد أو لعملية جديدة أو لتحسين جوهرى لمنتج قائم أو لعملية قائمة .

* وسواء أكان ذلك من أجل البيع أو الاستخدام .

ويبدو مما تقدم أن شروط البحث أو التنمية تكاد تكون واحدة .

د- الاستخدام لأعمال الأبحاث والتنمية هو أساس تحميل المواد على تكاليف هذه

الأعمال . بمعنى أن مايشترى لغرض عام ولكن لايستخدم فى أبحاث وتطوير لايحمل عليها ولو كان هناك أصل غير ملموس (أبحاث وتنمية) يحمل عليه ما يصرف عليه .

هـ- الإنتاج التجارى ، مصطلح ورد فى المعيار الأمريكى وممكن أن يقصد به الإنتاج المعتاد للمنشأة المعنية (بالبحث والتنمية) وقد يكون وكما أشرنا ، إنتاجاً صناعياً أو زراعياً أو مقاولات أو خدمياً فهو الإنتاج الذى تبيعه المنشأة التى أيضاً لها هذا الأصل غير الملموس . والمعيار فى هذا يفرق - فى الصياغة والتناول والمعاملة - بين هذا الإنتاج التجارى وتكاليفه وبين تكاليف الأبحاث والتنمية (وأيضاً بينه وبين وجود تكلفة أصل غير ملموس) .

و- وتتم معالجة جميع تكاليف الأبحاث والتنمية - وبصفة عامة - كمصروفات ماعدا ماهو بالفعل أصل غير ملموس سواء تم شرائه (كأصل غير ملموس) أو تكاليف تم رسملتها (لأنها استوفت ذلك) . وتطرق المعيار الأمريكى إلى تفصيلات كثيرة كالتفرقة بين البحث والتنمية (التطوير) وتحديد عناصر تكاليف الأبحاث والتنمية والعناصر المستبعدة . كما بين المعيار أن جميع التكاليف المرتبطة بالإنتاج التجارى للمنشأة لاتعتبر - وكأمر منطقى - من تكاليف الأبحاث والتنمية ، بمعنى أن دراسة على خط إنتاج صناعى متوقف - فى منشأة صناعية - لمعرفة أسباب تعطله لاتعتبر تكاليفها من تكاليف الأبحاث والتنمية ، وتبدو مصروفات إصلاح وصيانة صناعية .

ز- عناصر تكاليف الأبحاث والتنمية التى حددها المعيار الأمريكى هى عناصر التكاليف -المتعارف عليها - وفى هذا يلاحظ :

*** الأصول التى تستخدمها المنشآت لفترات طويلة فتعتبر أصولاً ثابتة كالآلات والمعدات إن تم شرائها خصيصاً لبحث بعينه تعتبر من تكاليفه ولاتعتبر من الأصول الثابتة ، وذلك فقط إن تم شرائها واستعمالها لهذا البحث ، وهو أساس هام للتحميل على البند . أما إن كان لتلك الأصول استخدامات أخرى - كما إذا اشترت منشأة مبنى لتستخدمه لأعمال بحث ما ثم استخدمه أيضاً للإنتاج التجارى فإنه تكلفة المبنى حينئذ لاتعتبر تكلفة بحث ويتم رسملتها costs**

وتتحمل م . أبحاث وتنمية بنصيبها من should be c.pit.lized استهلاكه. غير أن المعيار ركز على الأصول التى يتم شرائها (أو الحصول عليها) دون أن يبين المعالجة للأصول التى يتم إنشائها داخلياً . وليس من المعتقد أن يكون هناك اختلافاً كبيرا فى المعالجة .

* واستخدام الأصل فى البحث أساسى لتحميل اعبائه على تكلفة البحث . ويتبادر هنا سؤال إذا اشترت منشأة لإنتاج الأدوية مواد كيميائية (كالمحاليل وغيرها) لاستخدامها فى بحث محدد فهل لإثبات تكلفة هذه المواد دفترياً يتم استخدام طريقة المخزون الدفترى (الجرد الدفترى المستمر فى القرار ٢٠٤) أم طريقة المخزون الفعلى (الجرد الدفترى الدورى) على اعتبار أن الطريقة الأولى تظهر المستخدم من المواد أولاً بأول فى حين أن الطريقة الثانية تظهر المستخدم الفعلى عادة فى أخر المدة ؟ الواقع أنه وفقاً للمعيار الأمريكى فإن مايشترى من أجل البحث يعنى عادة أنه سيستخدم فيه وبالتالى فإن تلك المواد يحسن أن تثبت عند شرائها على تكلفة البحث على أن تتم مراقبة الكميات بسجلات مختصة (أى قد تكون الطريقة الثانية هنا هى أقرب لمفهوم المعيار) . أما إظهار تكلفة المواد ضمن المخزن (أو المخزون) – طبقاً للطريقة الأولى – فإن ذلك يتطلب أن تتم التفرقة مخزنياً وفعلياً ودفترياً (مخازن) ومحاسبيا بين تلك المواد والمواد التى تخص الإنتاج التجارى . (بافتراض أن المخزن عام وليس خاص بابحاث وتنمية) .

ح- جاء بالمعيار – فى أول فقرة أوردناها أعلاه – أن النفقات على الأبحاث لاتعالج كمصروفات بل يتم رسملتها واستهلاكها أو إهلاكها طالما كانت لتلك النفقات استخدامات بديلة فى المستقبل . وتحتاج تلك القاعدة إلى إيضاح :

* إن وجود إحتمالية لاستخدام بديل للأصل يترتب عليه رسملة نفقات الأبحاث (والتنمية) . ويلاحظ أن المعيار يتطلب أن تكون تلك الاستخدامات البديلة فى المستقبل ولم يشر إلى الاستخدام فى الوقت الحالى ، كأن تشترى المنشأة س التى تصنع الأدوية محاليل ومواداً كيميائية لاستخدامها فى بحث (ما) تقوم به . فباعتبار أن هذه المشتريات مخصصة لهذا البحث فقط فإن س تعالج هذه

المحاليل كمصروفات . ولكن إن كان يمكن فى المستقبل الاستفادة بها فى إنتاج الأدوية – أى فى الإنتاج الأساسى (التجارى) الذى تقوم به س – فإن تلك المحاليل والأدوية ممكن رسملتها إذا كان البحث مباشرا وناجحا حيث توزع تكلفتها على الجهات والفترات المستفيدة منها . وتعتبر حينئذ مصروفات أبحاث وتنمية «مرسملة» . فالمعيار يتطلب إذاً التدقيق فى كل بند يخص الأبحاث والتنمية فإن كان له أى استخدام أخر مستقبلى (وقد يمكن أن يكون الاستخدام حالى) فى المنشأة المعنية بخلاف البحث فإنه يتم رسملته . فالمعيار يشير هنا إلى إمكانية أو احتمال استخدام البند استخداماً بديلاً فى المستقبل . ولكن عندما تناول المعيار عناصر تكاليف الأبحاث والتنمية ، تطلب تحميل نفقات هذه الأبحاث على المصروفات عندما يتم استخدامها (فعلياً) . وإن كان يبدو وأن هناك تعارض ما (احتمالية استخدام/واستخدام فعلى) وقد لايهم كثيرا ان كان الاستخدام محتملاً أو فعلياً إلا أن تطبيق المعيار يستلزم العمل بمتطلباته فى كل جزئية على حدة . فالمهم أن هناك استخدام ما وهو ما فسرناه على أن الاستخدام يشمل الحالى والمستقبل . وفى المثال البسيط التالى فإنه سيتم معالجة نفقات الأبحاث (محاليل ومواد) – ولنفترض أن مبلغها مليون جنيه – كتكاليف مرسلة على اعتبار أن لها استخدامات بديلة كما أن البحث ناجحاً ، وبالتالى فإنه يتم استهلاكها mortized على عدد من السنوات ولنفترض أنها ٥ سنوات (مع رقابتها كمياً بالمستندات والسجلات) . فإذا تم الإنتهاء من البحث بعد ٣ سنوات فإنه – وفقاً لفقرة المعيار المذكورة – يستمر استهلاك تلك النفقات (بشرط وجود رصيداً لها بالفعل أى عدم إهلاكها أو استخدامها فى البحث بكاملها) ومفهوم أن رصيد تلك النفقات – فى هذا المثال – ٤٠٠ ألف جنيه (استهلاك السنتين الباقيتين من السنوات الخمس) .

* النفقات المرسملة للأبحاث فى الفقرة السابقة هو – وفقاً للمعيار – أصل غير ملموس، والسؤال هل لايتم معالجة هذه القيمة (٤٠٠ ألف جنيه) . «محاليل ومواد» – كمخزون ؟ . والإجابة أن المعيار يعتبرها تكلفة مرسملة تستهلك .

* ويلاحظ ، وكما سيجئ ، أن الأمثلة التى أوردتها بعض المعايير ، ومنها المعيار IAS ٣٨ ، للأصول غير الملموسة ، – ومع التسليم بأنها أمثلة – لم تورد

ضمنها مايمكن اعتبارها أصلاً غير ملموس ، نفقات الأبحاث والتنمية (التطوير) .

* وكذلك يلاحظ أن بعض المعايير ، ومنها المعيار IAS ٣٨ ، يتطلب اعتبار القيمة الباقية من الأصل غير الملموس صفراً (إلا إذا كان هناك طرف ثالث سيشترى القيمة الباقية أو وجود سوق نشطة يمكن منها تقدير تلك القيمة) . وقد يرجع ذلك إلى أن الملاحظ أن بعض الأصول التى تعالج كأصول غير ملموسة تتميز وكما جاء فيما تقدم بأن فيها مواصفات الأصل الثابت – لأنها ستستمر فى خدمة المنشأة فترات طويلة تعطى منافع اقتصادية – ولذلك قد يكون أنه رغبة فى عدم الخوض فى مشكلات تحديد القيمة القابلة للاستهلاك (بإجراء تقديرات ما للوصول إلى القيمة الباقية تقديرياً) وتقديرا لأنها كثيرا ستصبح لاشىء رؤى اعتبار تلك القيمة الباقية صفراً .

ط – المصروفات العامة والإدارية كمرتبات رئيس وأعضاء مجلس الإدارة والمديرين العموميين ليست بطبيعتها من التكاليف التى تحمل على الأبحاث والتنمية ، إلا إذا كان لها دوراً فيها ، كأن يشترك أحد المديرين باعتباره متخصصاً فى البحث المعنى.

ى– ورسملة مصروفات المنازعات القضائية معالجة محاسبية للمعيار الأمريكى لاتتم كثيراً فى العديد من المنشأت . ذلك أن تكاليف النزاع القضائى تعالج عادة كمصروفات (بتكوين مخصص منازعات قضائية ان لم تكن تلك المصروفات قد حدثت بالفعل مثلا) .

٢-٢-٣ المعيار البريطانى ١٣ وقواعد أخرى (مجلس اللوردات)

٢-٢-٣-١ المعيار ١٣

أصدرت لجنة معايير المحاسبة (البريطانية) Accounting Stndrd Committee ASC فى ديسمبر ١٩٧٧ معيار (بيان) ممارسات المحاسبة المعيارية رقم ١٣ (المعدل سنة ١٩٨٩) Sttement of Accounting Stndrds Prctices SSAP 13 وعنوانه المحاسبة على الأبحاث والتنمية Accounting for Reserch nd De-

velopment لتنظيم ومعالجة الأبحاث والتنمية أو التطوير (وقد جاء فى هذا الكتاب أن مجلس معايير المحاسبة ASB قد حل محل اللجنة المذكورة - وهو يتبع مجلس التقارير المالية (البريطانى) Fin.nci.l Reporting Council FRC - وهو الذى يصدر بيانات ممارسات المحاسبة المعيارية SSAP's) .

ويبين المعيار ١٣ SSAP 13 - والذى عدّل - بإيجاز مايلى :

«مصروف البحث والتنمية يعنى مصروف يقع فى فئة أو أكثر من الفئات العريضة التالية، إلا إذا كان يرتبط بإيجاد مواقع أو استخدامات البترول ، والغاز أو مخزون (مستخرجات) المعادن أو إمكانية استرداده (المصروف) بواسطة أطراف ثالثة (أما) مباشرة أو بموجب شروط عقد محكم للتنمية (للاستخراج) والإنتاج بسعر متفق عليه محسوب لسداد (لتغطية) عنصرى المصروف» :

أ- بحث خالص (صِرْفْ) «أو أساسى» : فيه عمل يخضع للتجارب أو عمل نظرى يتم أساساً لاكتساب معلومات جديدة علمية أو فنية من أجله (هذا العمل) بدلاً من كونه موجهاً لأى غرض معين أو تطبيق . ب- بحث يتم استخدامه : بحث أصلى أو هام (خطير) يستخدم أساساً لاكتساب معلومات جديدة علمية أو فنية موجهة نحو هدف عملى محدد وموضوعى جـ التنمية : استخدام معلومات علمية أو فنية من أجل إنتاج : مواد جديدة أو محسنة جوهرياً أو أجهزة جديدة أو سلع وخدمات جديدة أو لوضع عمليات جديدة أو إنشاء أنظمة جديدة قبل بدء الإنتاج التجارى أو الاستخدامات (التطبيقات) التجارية أو من أجل تحسين جوهرى على ماتم إنتاجه أو إنشائه .

Research and development expenditure means expenditure falling into one or more of the following broad categories "except to the extent that it relates to locating or exploiting oil, gas or mineral deposits or its reimbursable by third parties either directly or under the terms of a firm contract to develop and manufacture at an agreed price calculated to reimburse both elements of expenditure : a) pure "or basic" research : experimental or theoretical work undertaken primarily to acquire new scientific or technical knowledge for its own sake rather than directed towards any specific aim or application b) applied research : original or critical investigation undertaken in order to gain new scientific or technical knowledge and directed towards a specific practical aim and objective. c) Development : use of scientific or technical knowledge in order to produce new or substantially improved materials, devices, products and services, to install new processes or systems prior to the commencement of commerical production or commercial applications, or to improving substantially those already produced or installed. (١٩)

ومن المصطلحات محاسبية التى أوردها هذا المعيار ١٣ مصطلح deposits وهو يعنى هنا بواقى (أو بواطن) أو متراكم (ويعنى كثيراً إيداعات بالبنوك) ومصطلح objective ويعنى ضمن ما يعينيه موضوعى وأيضاً هادف كما أن مصطلح device يعنى فى كثير من الأحيان ، جهاز (آلة) ويعنى أيضاً طرق فنية وأدوات ومعدات/ومصطلح prim.rily يعنى أساساً ويعنى ، كثيراً ، أولى ومصطلح inst.ll يعنى تركيب أو تشغيل ويعنى أيضاً إنشاء أو وضع ومصطلح subst.nti.l ويعنى ضخم أو جوهرى ويعنى أيضاً مادى أو عام كما أن pply. يعنى تطبيق ويعنى أيضاً استخدام (طلب) .

ويمكن توضيح أهم متطلبات المعيار ١٣ (عند صدوره وعند تعديله) فيما يلى:

أ- يفرق المعيار بين ثلاث أنواع من الأبحاث : بحث خالص (أو صرف أى بحث من أجل تحقيق هدفه) لغرض محدد وهو إما بحث يخضع لتجارب (أى عملى) أو نظرى / وبحث يتم تطبيقه ، أى استخدام نتائجه للتحقق من مدى منفعتها . والغرض من هذين النوعين هو الحصول على معلومات علمية أو فنية جديدة / وبحث عن التنمية حيث تستخدم المعلومات العلمية أو الفنية لإنتاج مواد جديدة أو محسّنة وبالطبع فإن التنمية (أو التطوير) تؤدى إلى زيادة جودة الأصل المعنى أو إلى إيجاد أصل سيدر عائداً ومنفعة اقتصادية .

ب- وتستخدم الأبحاث عادة الطرق العلمية والمناهج العلمية للتوصل إلى معلومات علمية أو فنية (أو كليهما) جديدة ، باعتبار أن ذلك هو الأساس فى أى بحث . فالبحث الذى لايتوصل إلى معلومات جديدة تحل مشكلة ما أو تؤدى إلى ممارسة أفضل أو ما شابه يعنى مال ووقت وجهد ضائع أى خسارة .

جـ- والبحث الخالص يتم إجرائه وكما هو معروف لتحقيق هدف معين لهذا البحث ولمصلحة هذا الهدف (for it) . أما البحث الذى سيستخدم فهو تطبيق لنتائج بحث للحصول على منافعه . وقد يكون البحث المستخدم أو المطبق هو تطبيق لبحث نظرى (مكتبى) أجرى وتم التوصل فيه إلى نتائج معينة تستفيد المنشأة (أو الجهة التى أجرى من أجلها البحث) منها .

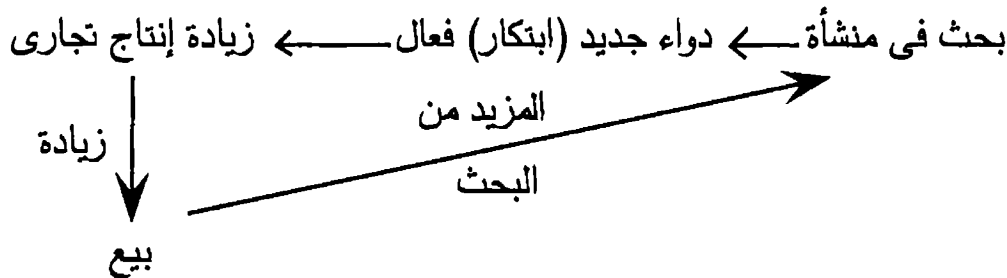
د- وقد حدد المعيار أنه لايسرى على أنشطة غاية فى الأهمية وهى البترول والغاز ومخزون المعادن .

الأبحاث والتنمية ترتبط
بالإنتاج التجارى المباع "والمحصل"

ورد مصطلح الإنتاج التجارى فى المعيار ١٣- وسبقه فى ذلك فى المعيار الأمريكى ٢(SFAS2)- والمفهوم أنه الانتاج العادى الذى تستهدفه المنشأة، ومن ثم فإن طبيعته ممكن أن تختلف عن طبيعة نشاط الابحاث والتنمية (أو التطوير) ومع ذلك فإن هناك رابطة قوية بينهما . وذلك أن أى بحث (خالص أو غيره) يتم اجرائه فى أى منشأة ، ولنفترض أنها منشأة لإنتاج المستحضرات الطبية ، يهدف ، وكما هو معلوم ، تحقيق الأغراض التى يسعى البحث إليها . وفى كل الاحوال فإن هذه الاغراض يمكن كثيراً حصرها فى حدود معينة مثل اكتشاف نوعية من الدواء لمعالجة مرض ما . هذا الاكتشاف له منافع ولاشك على «نوعية» الإنتاج التجارى «والمباع» منه لأن نجاح الإكتشاف وفاعلية الدواء الجديد يترتب عليه أن تنتج المنشأة منه إنتاجاً كبيراً m.s.s ضخماً حيث تكون عادة معدلات بيعه (وتحصل قيمة البيع) مرتفعة للغاية بما يدفع المنشأة لمزيد من الأبحاث لأدوية أخرى تكتشف .

شكل رقم (١٥)

الأبحاث والإنتاج التجارى



وعلى هذا فالعلاقة بين نتيجة بحث ما ناجح وفعال وبين الإنتاج التجارى المباع منه تبدو علاقة مستمرة تدعو لمزيد من الأبحاث . وهو المشاهد عادة ، فى المنشآت العملاقة التى تقوم بأبحاث مستمرة لتنمية وتحسين ورفع مستوى إنتاجها

وأدائها وأيضاً فى المنشآت متوسطة الحجم وممكن حتى الصغيرة نسبياً .

والجدير بالإشارة أن معايير المحاسبة تناولت مصطلح «الإنتاج التجارى» – وكما فعلت بالنسبة للمنافع الإقتصادية – دون الربط ببيعه وتحصيله . فالبيع والتحصيل هما معاً أساس تدفقات المنافع الإقتصادية للداخل .

ومن أهم التعديلات على معيار ١٣ (SSAP13) : زيادة إيضاح التعريفات وزيادة متطلبات الإفصاح لكى يصبح المعيار أكثر وضوحاً .

وعن التعديلات والمعيار يلاحظ :

إرشادات

ومن الإرشادات guidence التى جاءت فى التعديلات على المعيار ١٣

أ- البحث يؤتي عادة بإبتكار

«يتم تمييز نشاط الابحاث والتنمية عن انشطة غير بحثية على أساس وجود أو عدم وجود (عنصر) إبتكاريمكن أن يكون مقبولا فإذا خرج النشاط عن العمل الروتينى وطرق مجالاً جديداً فإنه من الطبيعى أن يكون متضمناً. (أما) إذا كان النشاط يتم على أساس نموذج مؤسس (قديم) فإنه من الطبيعى الآ يكون متضمناً .

... R&D activity is distinguished from non-fesearch based activity by the presence or absence of an appreciabe element of innovation . If the activity departs from routine and breaks new ground, it should normally be included, if it follow an established pattern, it showld normally be excluded (٢٠)

ورد بالمعيار١٣ مصطلح est.blish وهو يعنى هنا ثابت وأن كان معناه أيضاً مؤسس ، منشأ ، بدأ ومصطلح ground وهو يعنى هنا مجال ومعناه أيضاً أرضية ، أساس ، أرض ومصطلح ppreci.ble. يعنى يمكن تقديرأهميته لها أو يمكن قبوله) .

وقد أشار المعيار إلى تضمين included (تضمن) أو عدم تضمين أو حذف excluded والمقصود هنا أن يدخل هذا العمل ضمن نشاط الأبحاث والتنمية أو لايدخل فيها (يستبعد منها أو يحذف) وإن كان هدية المصطلحين (إستبعاد وحذف) قد يكون فيهما إيحاء بأن العمل كان أصلاً آبحاث وتنمية ثم استبعد أو حذف والأمر ليس كذلك) .

إذاً وفقاً للمعيار ١٣ فإن أساس إعتبار العمل نشاط بحثى وتنموى (تطويرى) أو عدم إعتباره كذلك هو - وكما أشرنا من قبل- أن يكون هذا العمل إبتكاراً جديداً. وليس المقصود من ذلك أن تكون نوعية العمل جديدة وإنما المقصود - كما نفهم من المعيار- أن يؤتى البحث بالجديد والإبتكار وليس -بالطبع- بالقديم . فعندما إستعملت الطاقة الشمسية فى توليد طاقة حرارية أو hsjovhl hgyhb td jsddn سيارات لايخرج منها عادم الوقود ...، كان هذا جديداً .

ويثير «سانجستر» نقطتين هامتين : أولهما أن المعيار يفرق بين البحث الخالص والبحث المستخدم المطبق وهو يرى أن هذه الفرقة ليست مناسبة irrelev.nt طالما أن البحثين يأخذان نفس المعالجة (وقد أشرنا إلى معنى مشابه عند عرض المعيار الأمريكى لتفصيلات عديدة) . وثانيهما أن استخدام المعيار ١٣ مصطلح من الطبيعى (أو المعتاد) norm.lly يبين أن مثل «هذا التصنيف» قد لايكون ثابتاً على الدوام (بل قد يتغير) [٢١] Will not .lw.ys hold ومايثيره «سانجستر» هام . وينبغى ملاحظة أيضاً أنه رغم وجود خيط رفيع يفرق بين نوعى البحث - وإن كان الثانى (المطبق) هو عادة مايكون تطبيقاً - فإن المعالجة المحاسبية «للتنمية» النوع الثالث للأبحاث طبقاً للمعيار قد لاتختلف - وليس كما أشار «سانجستر» فيما بعد وبأنها تختلف - أيضاً عن معالجة هذين النوعين لأنه وفقاً للمعيار فإن معالجة التنمية كأصل غير ملموس جوازيه وتعتمد بالفعل على وجود أصل (غير ملموس) يدر منافع اقتصادية مستقبلة لفترات (أو سنوات) تالية ، وإلا أصبح ما تم إنفاقه مصروفات تحمل على السنة التى حدثت فيها .

وفى كل ماتقدم يجدر تكرار الاشارة إلى رأى بأن الحكم على بحث ناجح (أو فاشل) أو تحقيق تنمية أو عدم تحقيقها لايمكن أن يتم مقدماً وإنما عادة بعد الانتهاء من العمل (بحث/تنمية) .

أنشطة ضمن الأبحاث وأخرى ليست كذلك

ويبين المعيار ١٣ - وكما فعل المعيار الأمريكى - أنواعاً من **الأنشطة التى تعتبر من الأبحاث والتنمية مثل** : العمل التجريبى والنظرى الذى يهدف اكتشاف معلومات جديدة/البحث عن تطبيق هذا العمل أو معرفة أخرى / وضع وتصميم احتمالية تطبيق مثل هذا العمل / اختبار أثناء البحث عن ، أو تقييم ، بدائل للمنتج أو للعمليات / تصميم وإنشاء واختبار النماذج والموديلات السابقة على الإنتاج ...

ومن الأنشطة التى لاتدخل ضمن الأبحاث والتنمية : التصميم الروتينى ، والاختبارات والتحليل أما للمعدات أو المنتج لغرض مراقبة الجودة أو الكمية / التعديل الروتينى أو الدورى للمنتجات القائمة أو للعمليات القائمة حتى وإن أدى ذلك إلى تحسينات (عليها) / البحث المرتبط بالعمليات / معالجة المشكلات trouble shoot-ing المرتبطة بالأعطال bre.k-downs خلال الإنتاج التجارى/الأعمال القانونية المرتبطة باستخدام براءات الاختراع والقضايا والمنازعات وبيع أو ترخيص براءات الاختراع / الأنشطة المتضمنة تصميم الأعمال الهندسية وتأسيسها المرتبطة بتشييد وإعادة (تغيير) موقع المبانى والإنشاءات (والإمكانيات) f.cilities والمعدات، أو إعادة ترتيبها أو البدء فيها بخلاف المبانى والمرافق أو المعدات التى تستخدم فقط sole use لبحث معين أو لمشروع تنمية معين ويلاحظ أن المعيار ١٣ يختلف مع الأمريكى فى بعض الأمور البسيطة مثل معالجة مصروفات القضايا والمنازعات .

٢-٢-٣-٢ لجنة الاختيار للعلم والتكنولوجيا (مجلس اللوردات) والاستثمار

من أهم المفاهيم عن نفقات الأبحاث والتنمية (التطوير) ما أشارت إليه لجنة الاختيار للعلم والتكنولوجيا بمجلس اللوردات البريطانى the House of Lords Se-lect Committee on Science .nd Technology. إذ بينت اللجنة مايلى :

«ينبغى النظر إلى (مصروفات) الأبحاث والتنمية على أنها استثمار يؤدى إلى النمو وليس كـتكلفـة R & D has to be regarded as an investment which leads to growth, not a cost"[٢٢] .

فمن تعريفات الاستثمار – وكما سيرد فى فصل ٩– أنه يؤدى إلى تنمية وزيادة الأموال محل الاستثمار ، وكذلك – كما فى رأى هذه اللجنة – الأبحاث والتنمية . ولكن كان من المهم فى هذا الرأى الربط بين البحث وبين نتائجه وحجم وأهمية المنافع التى يمكن أن تجنيها منها المنشأة المعنية . فالبحث الذى تجريه منشأة ما بغرض التوصل إلى ابتكار جديد إذا لم يحقق – عند الانتهاء منه – هدفه فهو عادة يعتبر مصروف بلا فائدة مناسبة (وهو مصروف لم يصل إلى مرحلة كونه تكلفة تحقق منافع للمنشأة المعنية – فصل ٤) . والمعنى ، من رأى اللجنة ، أن النفقات على الأبحاث والتنمية – طالما أنها كالاستثمار – فإنه يتم رسملتها .

٢-٢-٣-٣ التحميل على المصروفات والحيطة

يهم فى معالجة الأبحاث والتنمية كمصروفات (أو تكلفة كما فى المعيار الأمريكى) أو كأصل تطبيق مبدأ الحيطة ، والحذر . ذلك أنه إذا اعتبرنا تلك النفقات تكلفة مرسملة أى أصل فإن معنى ذلك أن هذا الأصل سيدر على المنشأة منافع اقتصادية مستقبلة . ولكن فى بداية البحث فإن هذا التوقع أمر غير مؤكد لأن نتائج **البحث غير معروفة مسبقا . وعلى هذا فقد يكون من الأصوب فى تلك المرحلة الأولى معالجة هذه النفقات فى حـ/أ.خ . وقد أكدت «مسودة الإفصاح» البريطانية رقم١٤ ED 14 سنة ١٩٧٥ (المتعلقة بالمعيار ١٣) على أهمية وتأثير مفهوم الحيطة والحذر والذى بناء عليه يتطلب الأمر تحميل مصروفات الأبحاث والتنمية على أرباح (أو خسائر) السنة التى حدثت فيها تلك المصروفات (ثم اقترحت مسودة بالإفصاح رقم١٧ ED 17 رسملة تكاليف التنمية)** [٢٣] .

وكما أشرنا فالبند – وهو البحث – طالما أنه مازال فى مراحله الأولية فإن توقع إن كان سيجلب منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة المعنية أمر غير مؤكد ولايمكن الاعتماد عليه . ومن الأمثلة على ذلك ، البحث الذى تجريه منشأة لتصنيع سيارات الركوب من أجل «تطوير أداء محرك سيارة معينة من سياراتها حتى يصبح – فى استخداماته العادية– أطول عمراً وأحسن أداء وأقل استهلاكاً للوقود (البنزين) يمكن أن يأتى بالفعل – عند الانتهاء منه – بمنافع لتلك المنشأة وممكن ألا يأتى بها . أى أنه فى خلال العمل بالبحث وفى فترة التجارب على نتائجه والتى قد تزيد على سنة مالية فإن توقع المنافع منه يظل أمراً غير مؤكد . إذاً قد يكون من الصعب هنا اعتبار ماصرف على هذا البحث ، خلال تلك السنة المالية ، أصل غير ملموس سيدر بالفعل منافع اقتصادية للمنشأة .

وعلى كل فإن بعض المحاسبين قد يجدون أن فى تحديد نوعية النشاط وفيما إذا كان من الأبحاث والتنمية ، أم لم يـكن ، نوع من الصعوبة وهو ماحدى بالبعض – مثل «إيلوت» ، «وريمنجتون» ، وهاميلتون ، – إلى القول «بأن موضوع الأبحاث والتنمية مازال محل مجادلات بين المحاسبين ، The subject of R & D is still controversi.l mongst .ccount.nts" [٢٤]

وعلى أية حال فإنه فى بعض الأحيان قد لاتكون هناك قواعد يعتمد عليها

تحدد بشكل قاطع مايمكن اعتباره نفقة بحث (أو تنمية) أو أصل غير ملموس (أو غيره) ، خاصة عندما تختلط الأمور فى أعمال الصناعة فى البحث عن تحسين الأداء الصناعى سواء بالنسبة لمراحل الإنتاج الصناعى ومناولة المادة الخام أو تحسين المنتج أو غيره من عمليات «التحسين» التى هى هدف من أهداف التنمية . ولقد أوضحت بعض المعايير، مثل الأمريكى، أن مثل تلك التحسينات التى تتم على مراحل أو عناصر الإنتاج التجارى ليست من أعمال التنمية بل هى مصروفات . ومع ذلك يظل الوضع غير محدد بالضبط . فمن الأمثلة على هذا الاشتباك (بين ماقد يعتبر مصروفات أو أصل غير ملموس) نفقات نقل وتغيير مواقع المبانى والمرافق والمعدات لمصنع ما فى إطار عملية «إعادة» «هيكلة» بغرض تطوير وتنمية الأداء وخفض التكاليف (نقل مصنع إلى جوار خط سكة حديد مثلاً) أو النفقات الهندسية السابقة على بدء نشاط الإنتاج التجارى والتى لم يعتبرها المعيار الأمريكى مصروفات أبحاث وتنمية . وإعادة الهيكلة المذكورة تميل إلى كونها تعديل فى جغرافية مصنع الإنتاج التجارى فهل تعالج مصروفاتها هى الأخرى كأصل غير ملموس ؟ ثم فى دراسة الأعطال التى تحدث على الإنتاج التجارى ، بين المعيار البريطانى أنها ليست من أعمال الأبحاث والتنمية . ولكن إذا افترضنا أن العطل ناتج عن تعطل آلة ضمن مجموعة من الآلات الإنتاجية (عدد ٦ آلات) والتى لاتؤدى عملها إلا إذا اشتغلت الآلة المعطلة بمعنى أن تعطل هذه الآلة يؤدى إلى توقف باقى المجموعة ثم اكتشف مهندسى الصيانة المختص «مصادفة» أى دون القيام ببحث فى دراسته العاجلة على المجموعة مجتمعة أنه يمكن لآلتين جديدتين إتمام نفس حجم الإنتاج (الذى تؤديه الـ٦) بكفاءة أحسن وبجودة أعلى وفى زمن أقل مع الاستغناء عن الآلة المعطلة (والمجموعة بكاملها) بما سيحقق للمنشأة منافع اقتصادية مستقبله عديدة فهل نفقات هذا التعديل إن تم رغم أنه يخص الإنتاج التجارى هى نفقات أبحاث أى تحمل كمصروفات أم هى نفقات ستعطى منافع مستقبلة مستمرة (للمنشأة المعنية) ومن ثم يتم رسملتها رغم عدم وجود أى هدف مسبق أو خطة مسبقة لاكتشاف معلومات جديدة أو ابتكار صناعى جديد لأن هذا التحسين جاء مصادفة أثناء دراسة الإصلاح ؟ وتستند كل معالجة عن هاتين المعالجتين المحاسبتين على دليل محاسبى فالنفقات مصروف لأن ناتج هذا التعديل لم تظهر فى الأفق بعد .. أما إن كان هناك تأكيد بنجاح هذا التعديل – بعد أن تمت تجربته خلال فترة معقولة (بنجاح) – فإنه يمكن

حينئذ رسملة تلك النفقات . وينبغى مراعاة أن المعالجة المحاسبية لتكاليف هذا وبمراعاة أيضاً أن كل عدد ٢ آلة بدلا من ٦ كمصروف يعنى أن هذا المصروف سيأتى بمنافع اقتصادية وطبقا للمعايير ممكن رسملته (وكل تكلفة ينبغى أن تأتى بمنافع اقتصادية – فصل ٤) .

٢-٢-٣-٤ ملخص

يصنف المعيار البريطانى ١٣ (SSAP 13) الإنفاق على الأبحاث والتنمية إلى ثلاث أقسام الإنفاق على بحث خالص (صرف) وعلى بحث مطبق وإنفاق على التنمية . والإنفاق على البحث (بنوعيه) يحمل على المصروف فى السنة التى حدث فيها ونفس الشئ ينطبق على التنمية إن لم يتحقق منها بالفعل ابتكار (أو معلومة جديدة تنفع المنشأة لفترات طويلة . أما إن تحقق النفع فإنه يمكن حينئذ رسملة هذا الإنفاق . ومعالجة الإنفاق على الأبحاث كمصروفات هو تطبيق لمبدأ الحيطة والحذر .

٢-٢-٣ معيار IAS ٣٨

يعرف المعيار IAS ٣٨ البحث والتنمية كما يلي :

«البحث هو تحرى (بحث) أصلى ومخطط (له) يتم إجرائه بأمل اكتساب معلومات علمية أو فنية جديدة وفهم علمى أو فنى جديد والتنمية هى استخدام نتائج بحث أو أى معرفة أخرى فى خطة أو تصميم لإنتاج – أو لتحسين مادى (جوهرى) – لمواد أو لأجهزة أو لمنتجات أو عمليات أو أنظمة أو خدمات قبل بدء الإنتاج التجارى أو الاستخدام **Research** is original and planned investigation undertaken with the prospect of gaining new scientific or technical knowledge and understanding. **Development** is the application of research findings or other knowledge to a plan or design for the production of new or substantially improved materials, devices, products, proceses, systems, or services prior to the commencement of commercial production or use" [٢٥] .

وقد ورد بالمعيار IAS مصطلح Prospect وهو يعنى كثيراً أمل فيه منفعة أو احتمال بمصلحة مفيدة .

ومن الواضح أن هذا المعيار IAS ٣٨ لايختلف فى جوهره عن المعيار البريطانى ١٣ السابق ذكره . فهناك أكثر من نوع من الأبحاث وأن البحث عن

التنمية يتم باستخدام نتائج بحث (سابق) وكالمعيار البريطانى فصل المعيار IAS ٣٨ بين الأبحاث والانتاج التجارى .

وقد أوضح المعيار IAS – أكثر من المعيارين السابقين – أن من ضمن خطط الإنتاج أو التحسين ، فى عملية التنمية ، مايتم على الخدمات وقد لايكون المقصود هنا خدمة (منتجة/مقدمة) فقط بل قد تكون خدمة للإنتاج ذاته كما فى تحسين أداء ماكينات إصلاح بعض نوعيات أعطال خط إنتاج صناعى مثلاً .

٢-٢-٤ القرار ٢٠٤ ومعيار ٢٣

يعالج القرار ٢٠٤ نفقات الأبحاث ، كمصروفات (ضمن حسابات التكاليف والمصروفات) حـ / ٣٣١٣ كما أنه بشروط معينة – وفقاً للمعيار ٢٣ الذى تطلب القرار العمل به– يعالج تكاليف التطوير كأصول غير ملموسة (ضمن الحساب ١٥) أى أن القرار فصل بين نفقات الأبحاث وبين نفقات التطوير (التنمية) وعالج كل منهما معالجة مختلفة عن الأخر . والجدير بالإشارة أن القرار ٢٠٤ لم يعرف المقصود بنفقات الأبحاث وبنفقات التنمية اكتفاء بما ورد عنهما فى معيار الأصول غير الملموسة الذى تطلب العمل به . كما لم يعرف القرار المقصود بالتجارب .

٢-٢-٤-١ حسابات : مصروفات وتكاليف/وتكلفة مرسملة

فى معالجة القرار ٢٠٤ نفقات الأبحاث كمصروفات أوجد لها حساب مصروفات أبحاث وتجارب (حـ/٣٣١٣) ضمن خدمات مشتراه (حـ/ ٣٣١) . ومصطلح مصروفات – وكما هو متعارف عليه فى معايير المحاسبة – يحمل على صافى الربح أو الخسارة ، ومن ثم فإن نفقات الأبحاث ، تحمل على صافى الربح أو الخسارة . ولكن القرار تطلب ، من جهة أخرى ، تحميل هذه النفقات كتكلفة ضمن تكاليف الإنتاج (حـ/٣٦٣١٣) أو تكلفة ضمن التكاليف التسويقية (حـ/٣٧٣١٣) حسب الأحوال . **ومعنى ذلك أن نفقات الأبحاث (دون نفقات التنمية أى دون نفقات التطوير) – وفقاً للقرار – قد تكون تكلفة تحمل على مجمل الربح أو الخسارة (وليس على أ.خ) وهو ما ينبغى مراعاته عند ميكانيكية ضبط وتحميل التكاليف (وإقفال هذه الحسابات) . وقد يكون من حلول تلك المشكلة ، إقفال حساب المصروفات (حـ/٣٣١٣) فى حسابى المركزين : تكاليف الإنتاج والتكاليف التسويقية (وهى إحدى طريقتين أشرنا إليهما فصل ٤) . مع الأخذ بعين الاعتبار أن معايير المحاسبة**

تعالج نفقات الأبحاث (والتنمية) - معالجة أساسية جذرية - كمصروفات على ح/أ.خ وليس كتكاليف تحمل على مجمل الربح أو الخسارة - ويرتبط بذلك أن حسابى تكلفة الأبحاث المذكورين - تكلفة أبحاث ضمن تكاليف الإنتاج بالحساب ٣٦٣١٣ ، وتكلفة أبحاث ضمن التكاليف التسويقية بالحساب ٣٧٣١٣ (ولاحظ أن رقم كل حساب ينتهى بالرقم ٣١٣) - لايحملان نفس المسمى . فالأول هو تكلفة أبحاث وتجارب ، والثانى هو تكاليف أبحاث فقط . ويحاول القرار ٢٠٤ أن يبين هنا أن التجارب (غالباً المرتبط بالأبحاث التى أجريت) لاتتم إلا فى العملية الإنتاجية (وكثيراً هى عملية إنتاجية صناعية كما فى تجربة دواء جديد وفقاً لما أشرنا إليه) . ورغم هذا فإن هناك بعض الأنشطة البيعية التى تتم فيها تجارب معينة . فمثلاً فى منشأة لبيع الأسماك الطازجة (الحية) إن أرادت توسيع نشاطها بأن تبيع بنفسها الأسماك فى مناطق نائية تبعد كثيراً عن مواقع الصيد والتخزين فإنها توفر وتجهز ناقلات تحتوى على ثلاجات لحفظ الأسماك فى درجة برودة معينة لفترة محددة وذلك يومياً مثلاً أو ٤ أيام فى الأسبوع ... إلخ وهى لن تقدم على هذا العمل إلا بتجربة ناقلة واحدة أو أكثر يوميا لفترة معقولة (ممكن شهر) وفى ظروف متعددة . والناقلة هنا - وفقاً للمثال - جزء من النشاط التسويقى وتكلفة هذه التجربة تكلفة تخص هذا النشاط . ورغم أن تلك التجربة ليست كالتجارب الصناعية من ناحية الشكل إلا أن هدف كل منهما واحد وهو التوصل إلى نتيجة غير معروفة مسبقا ويحتاج الأمر معرفتها (فهى معلومة جديدة) . وقد لاتعتبر تلك التجربة ضمن تجارب قبل بدء التشغيل التى اتفق على اعتبارها مصروفات (كما سيجئ) ولكنها تجربة لقياس الكفاءة بالرغم من أن درجة البرودة محددة فى كل ناقلة (سيارة نقل) مسبقا فالتجربة واجبة لملاحظة أى عيب فى الآداء .

تكاليف التطوير

أورد القرار ٢٠٤ ضمن حساب الأصول غير الملموسة (حـ/١٥١) ،كما أشرنا حساباً لتكاليف التطوير (حـ / ١٥١٣) .

٢-٢-٤-٢ معيار الأصول غير الملموسة

صدر فى يونيو ٢٠٠٢ - وكما أشرنا - معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ الأصول غير الملموسة (ولم يصدر عن مجموعة المعايير المحاسبية شئ) . وقد عرف - وكما فعل المعيار IAS ٣٨ - البحوث والتطوير (التنمية) كما يلى :

«البحوث هى فحص ودراسة أصلية مخططة من أجل اكتساب وتفهم معرفة علمية أو فنية جديدة» .

«التطوير هو تطبيق نتائج البحوث وغيرها من المعارف على خطة أو تصميم ما بغرض تقديم إنتاج جديد أو محسن بشكل جوهرى لمواد أو أدوات أو منتجات أو عمليات أو أنشطة أو خدمات وذلك قبل البدء فى الإنتاج على نطاق تجارى» (٢٦) .

ويجدر مراجعة فصل ٢ فى شأن إلغاء لجنة IASC معيار تكاليف البحوث والتنمية وإلغاء معيار ٢٣ معيار ٦ تكاليف البحوث والتطوير وعدم إلغاء المعايير المحاسبية معيار تكاليف البحوث والتطوير) .

٢-٢-٥ أهم المتطلبات لتحميل أو رسملة نفقات الأبحاث والتنمية

تركز المعايير (المعيار الأمريكى ٢ ، والبريطانى ١٣ ومعيار IAS ٣٨) والمعيار المصرى ٢٣ فى تعريف مصروفات (تكاليف) الأبحاث والتنمية على :

أ- أن المعالجة الأصيلة لنفقات الأبحاث والتنمية اعتبارها مصروفات (المعايير الأجنبية الثلاثة ومعيار ٢٣) .

ب- ممكن رسملة هذه النفقات إذا :

* أمكن التعرف على أصل غير ملموس .
* سيدر منافع اقتصادية مستقبلة .
* لعدد من الفترات (أو السنوات المالية) .

جـ- يُجرى البحث للتوصل إلى معلومات ومعرفة جديدة علمية أو فنية وتستخدم تلك المعرفة للتنمية . ويلاحظ أنه رغم أن بعض المعايير تذكر مصطلحى علمية أو فنية إلا أن المعرفة العلمية قد تكون فنية والعكس بالعكس ، وإن كان معنى «علمى» قد يبدو مرتبطاً بمعدلات رياضية ومعامل كيميائية أكثر من «فنى» الذى قد يميل إلى نواحى تبدو تنفيذية أكثر منها نظرية .

د- متطلبات معالجة التنمية فى المعيار IAS ٣٨ هى ذاتها المتطلبات بالمعيار البريطانى ١٣ (حتى فى استخدام المصطلحات مع تغيير طفيف لايذكر فى الصياغة مثل حذف مصطلح تركيب (إنشاء/وضع) inst.ll) .

هـ- يركز المعياران البريطانى ، و IAS على أن استخدام نتائج بحث من أجل التنمية

ووضعها فى خطة أو تصميم من أجل إنتاج أصل جديد أو عمليات جديدة، ينبغى أن يتم قبل البدء فى الإنتاج التجارى أو قبل الاستخدام .

prior to the commencement of commercial production or use والاستخدام يعود - بصفة عامة - على استخدام الشئ الجديد - وهو ماقد يبدو واضحاً. أما عن الخطة التى تتضمن نتائج بحث (ما) فإنه وفقاً للمعيار والمتعارف عليه يتم إعدادها قبل بدء الإنتاج التجارى . وليس المقصود بالبدء تأسيس المنشأة المعنية وإنما المرجح أن المقصد هو بدء دورة إنتاج تجارى جديد . ذلك أن تنفيذ نتائج بحث ما يقتضى أن يتم على إنتاج يمكن متابعته ثم قياسه ويكون ذلك عادة من بداية كل دورة إنتاج (أو حتى كل تشغيله) . وتعتمد بعض حالات من التنمية على وجود ، وتنفيذ، ابتكار جديد ما لكى يخدم وينمى مباشرة وكما أشرنا الإنتاج التجارى ، وفى هذا فقد ذكرت المعايير مصطلحات إنتاج مواد أو منتج أو عمليات أو أنظمة .. وكلها مرتبطة عادة بهذا الإنتاج التجارى . أى أنه وفقاً لتلك المصطلحات سيتم استخدام الابتكار الجديد فى الإنتاج التجارى وهو الإنتاج الذى لم يسبق أن استخدم فيه (هذا الابتكار) . ولذلك فإن بداية الخطة تكون عادة عند بداية دورة الإنتاج (الجديد) أو التشغيلة الجديدة من إنتاج ما . ويتم الإنتاج فى معظم الصناعات من خلال العديد من دورات الإنتاج فى سنة واحدة . ففى منشأة لتصنيع السيارات يستغرق تصنيع السيارة الواحدة - بمرور شاسيهها على خط الإنتاج الصناعى - عدداً من العمليات الصناعية داخل المصانع يمكن أن نرمز لها بـ «س» . إذا س تمثل دورة إنتاج هذه السيارة فتشمل مثلا دخول شاسيها وإجراء عمليات صناعية عليه ثم خروج السيارة من على خط الإنتاج على أن تتم بعد ذلك تجربتها وضبطها ثم عرضها للبيع ، وهذا الجزء المرتبط بالإنتاج ويتم بعده مثل التجارب نرمز له بـ ص إذا دورة الإنتاج حتى التجهيز للبيع = س +ص . وتبدأ هذه الدورة بالبدء فى أعمال س «لكل سيارة» منذ بداية مرور «شاسيه» السيارة على خط الإنتاج الصناعى وبافتراض أن التصميمات الهندسية وماسبق وضع الشاسيه على خط الانتاج قد انتهى أمره وممكن أن نضعه ضمن ص . وهو ذات اليوم المقترح لبدء تطبيق الخطة (المذكورة) المتضمنة مثلاً الابتكار الجديد لمعرفة مدى جداوه . ثم إن متابعة واختبار هذا الابتكار يمتد إلى مابعد الإنتاج التجارى لمعرفة أثره على معدلات البيع (والتحصيل) . ذلك أن اختبار مدى فاعلية الابتكار الجديد لايقف عند «جودة» «وتحسين» الإنتاج التجارى فحسب (وهو فقط ما تتطلبه المعايير) بل يمتد إلى

معرفة أثره على معدلات البيع ، لأن الإنتاج التجارى وحدة دون بيع هذا الإنتاج المحسن وتحقيق أرباح مستهدفة ، ليس مقياساً كافياً لنجاح وفاعلية هذا الابتكار (الذى تضمنته خطه هذا الإنتاج) . فمثلاً منشأة تنتج ماكينات حلاقة بلاستيكية أجرت بحثاً ابتكرت بموجبه ماكينة لها أكثر من شفرة حلاقة واحدة وجودة أعلى لكى تبيعها مع الماكينة العادية «بشفرة» واحدة . ثم تبين أن سعر بيع الماكينة المبتكرة (٥) أضعاف سعر بيع الماكينة العادية بما ترتب عليه أن معدلات بيع هذه الماكينة المبتكرة لم ترتفع إلى المعدلات المأمولة ومن ثم لم تجن المنشأة الأرباح المتوقعة من هذا الابتكار. ففى هذه الحالة قد لايكون الابتكار ناجحاً بالشكل المأمول رغم أنه حقق إنتاجاً تجارياً جيداً ، وحقق نجاحاً ما .

والجدير بالإشارة أن كثيراً من معايير المحاسبة تتناول وهى تعرض لكيفية قياس مدى نجاح بحث أدى إلى التوصل إلى ابتكار جديد ، الجانب الصناعى أو الإنتاجى دون الجانب البيعى رغم أن الأخير هو الذى يؤدى إلى تدفق المنافع الاقتصادية ، ويؤكد على أهمية ومدى نجاح البحث وفاعليته ، للمنشأة المعنية .

٣- الإثبات

لم يتناول المعيار الأمريكى ٢ والمعيار البريطانى ١٣ تفصيلاً كافيا لعملية إثبات الأصل غير الملموس أو إثبات تكاليف الأبحاث والتنمية (التطوير) فى حين أخذ بذلك- وكما هو اتجاهه - معيار IAS ٣٨ .

٣-١ الأصول غير الملموسة

٣-١-١ معيار IAS ٣٨

٣-١-١-١ متطلبات أساسية

* «إثبات البند كأصل غير ملموس يتطلب أن تبين المنشأة أنه يتفق مع :

أ- تعريف الأصل غير الملموس «انظر الفقرات ٧-١٧» .

ب- قواعد الإثبات الموضوعة فى هذا المعيار «أنظر الفقرات ١٩-٥٥» .

* إثبات الأصل غير الملموس يتم إذا ، وفقط إذا :

أ- كان من المحتمل(١) أن المنافع الاقتصادية المستقبلة الممكن ربطها بالأصل ستتدفق على المنشأة.

وب- كانت تكلفة الأصل يمكن قياسها بشكل يعتمد عليه .

* وعلى المنشأة أن تقيم احتمال(١) (تدفق) المنافع الاقتصادية المستقبلة باستخدام افتراضات معقولة ومدعمة وتمثل أحسن تقدير (تقوم به) الإدارة لمجموعة الظروف الاقتصادية التى ستتواجد خلال العمر المفيد للأصل .

* وتستخدم المنشأة حكمها فى تقييم درجة التأكيد المتعلقة بتدفق المنافع المستقبلة التى يمكن أن يساهم بها استخدام الأصل على أساس الدليل المتاح فى وقت الإثبات الأول ، على أن يعطى وزناً أكبر للدليل الخارجى .

* يجب أن يتم قياس الأصل غير الملموس ، فى البداية ، بالتكلفة .

* وتتكون تكلفة الأصل غير الملموس من ثمن شرائه بما فى ذلك أية رسوم جمركية على الواردات والضرائب على المشتريات غير القابلة للاسترداد وأية مصروف ساهم مباشرة فى إعداد الأصل فى الغرض من استخدامه . والمصروف الذى يساهم مباشرة يشمل ، على سبيل المثال ، الأتعاب المهنية للخدمات القانونية . ووصولاً للتكلفة يتم خصم أية خصومات تجارية أو تنزيلات تجارية .

* The recognition of an item as an intangible asset requires an enterprise to demonstrate that the item meets the :

a) definition of an intangible asset "see paragraphs 7-17"; and .

b) recognition criteria set out in this standard "see paragraphs "19-55".

* An intangible asset should be recogised if, and only if :

a) it is probable that the future economic benefits that are atributable to the asset will flow to the enterprise, and .

b) the cost of the asset can be measured reliably.

* An enterprise should asses the probability of future economic benefits using reasonable and suppertable assumptions that represent management's best estimate of the set of economic conditions that will exist over the useful life of the asset.

* An enterprise uses judgement to assess the degree of certainty attached to the flow of future economic benefits that are attributable to the use of the asset on the basis of the evidence available at the time of initial recognition, giving greater weight to external evidence.

* An intangible asset should be measured initially at cost.

* The cost of an intangible asset comprises its purchase price, including any import duties and non-refundable purchase taxes, and any directly attributable expenditure on preparing the asset for its intended use. Directly attributable expenditure includes, for example, professional fees for legal services. Any trade discounts and rebates are deducted in arriving at the cost." (٢٧) .

يلاحظ أن المعيار لم يورد مصطلح تدفق flow (فقرة ٢٠/ وهى ثالث فقرة أعلاه) وقد أضفناه بين قوسين . والمقصود من – أخر جملة فى أخر فقرة – عبارة «المصروف الذى يساهم مباشرة» هو ذلك الذى يساهم فى إعداد الأصل فى الغرض من استخدام **وفيما يلى بعض أهم ماجاء فى فقرات المعيار IAS ٣٨ – السابقة :**

أ- يثبت الأصل غير الملموس – ومثل أى أصل ثابت (أو متداول – عند أول اقتنائه بالتكلفة .

ب- ولايتم هذا الإثبات – وكما فى الأصول الثابتة – إلا بعد التحقق من وجود منافع إقتصادية مستقبلة من هذا الأصل ١- ترتبط به . ٢- ستتدفق على المنشأة (منه) . ٣- وأن ذلك التدفق احتمالاً مرجحاً (احتمال(١) – انظر قائمة الترجمة) . ٤- كما ينبغى أن يحقق الأصل شروط تعريفه كأصل غير ملموس . ٥- تكلفة الأصل يمكن قياسها قياساً يعتمد عليه .

جـ- يعتمد فى تقييم الاحتمال المرجح بتدفق المنافع الاقتصادية على المنشأة – وكأى تقييم أو تقدير لبند آخر – على افتراضات ssumptions . وهى قد لاتعنى افتراضات بالمعنى المرتبط بهذا المصطلح بقدر ما أنها تعنى تأكيدات certinty على ذلك وهو ماجاء بالفقرة التى تلتها وما بعدها فى المعيار . ويلاحظ أن هذه الافتراضات (المؤكدة) تختلف تماماً عن الافتراضات hypothesis التى تفترض فى بحث علمى قبل القيام بإجرائه حيث سيتحقق حينئذ من صحة تلك الافتراضات أو عدم صحتها . ولذلك فالافتراضات بالمعيار تمثل «أحسن تقدير» (وهو كما أشرنا بهذا الكتاب مصطلح تستخدمه معايير IAS لبيان أنه ليس مجرد تقدير ولكنه «الأحسن») للظروف الاقتصادية طول عمر الأصل وليست فقط الظروف الاقتصادية بل أية ظروف مع التركيز على

الظروف الخارجية (وضمنها الاقتصادية ..) أى التى لاتتحكم فيها المنشأة عادة. كما أن هذه الافتراضات يجب تدعيمها مستندياً وأن يبرهن على إمكانية تحقيق تدفق المنافع الاقتصادية للداخل من هذا الأصل ويحسن أن يكون البرهان خارجياً .

د- إذاً يتم إثبات الأصل غير الملموس فى أول الأمر أى عند اقتنائه ، أو شرائه ، بالتكلفة (وممكن أن يقيم بعد ذلك بغير التكلفة). ويلاحظ أن إثبات ثمن شراء الأصل يتم بعد خصم الخصومات والتنزيلات التجارية أى لاثبت التكلفة إجماليا ويحسب خصم مكتسب وتشمل التكلفة بالإضافة إلى ثمن الشراء رسوم الاستيراد والضرائب غير القابلة للاسترداد وأية مصروفات أخرى لجلب هذا الأصل . وفى هذا ويلاحظ أن بعض الدول - وحتى تشجع الأجانب ، عادة من السائحين فيها ، على شراء سلعها الوطنية - تعطى لهؤلاء السائحين والمشترين الحق فى استرداد refund قيمة ضريبة المبيعات أو الانتاج المضافة على ثمن السلع التى اشتروها من بلادهم وذلك عند مغادرتهم للبلاد . فى حين لاتفعل ذلك دول أخرى فتكون الضريبة المضافة إلى ثمن السلعة التى اشتراها السائح غير قابلة للاسترداد non-refundble ومن ثم تصبح عنصراً من عناصر تكلفة تلك السلعة .

هـ- ومن الأصول غير الملموسة ما لاينتج داخلياً بل يتم شرائه مثل شراء منشأة (س) العلامة التجارية لمنشأة أخرى أو لاختراع معين ثم تسجله س باسمها .

٣-١-١-٢ متطلبات أخرى . للإثبات الأول والأصل المنشأ داخلياً (وغيرها)

يتطلب المعيار IAS ٣٨ - ضمن مايتطلبه فى شأن الإثبات الأول واللاحق له والأصل المنشأ داخلياً مايلى :

* «تكلفة الأصل غير الملموس المنشأ داخلياً an internally generated intangible asset (تطبيقاً) لهدف الفقرة ٢٢ ، هى مبلغ المصروف الذى حدث منذ التاريخ الذى استوفى فيه الأصل غير الملموس لأول مرة قواعد الإثبات بالفقرات ١٩ - ٢٠ ، ٤٥» . «وتمنع الفقرة ٥٩ إعادة معالجة ماسبق إثباته كمصروف فى قوائم مالية سنوية سابقة أو فى تقارير مالية فترية prohibits reinstatement of expenditure recognised as an expense in previous annu-

.، al financial statements or interim financial reports

* **المعالجة المعيارية (الجذرية)** Benchmark treatment : «بعد الإثبات الأول intial recognition ، يتبغى أن يتم إثبات الأصل غير الملموس an intagible asset should be carried out بتكلفته منقوصاً منها أى استهلاك مجمع وأى خسائر مجمعة لانخفاض قيمة (الأصل)» .

* «وبعد أول إثبـات ، فإن الأصل غير الملمـوس ينبغـى أن يكـون مـثبـتاً should be carried out بقيمة إعادة التقييم at revalued باعتبارها القيمة العادلة فى تاريخ إعادة التقييم ويخصم منها الاستهلاك المجمع التالى subsequent accunulated amortisation وأية خسائر انخفاض قيمة «مجمعة» تالية any subsequent accumulated impairment losses . ولأغراض إعادة التقييم طبقاً لهذا المعيار IAS ، فإنه ينبغى تحديد determined القيمة العادلة رجوعاً إلى سوق نشطة، ويتم إعادة التقييم بشكل منظم وكافى حتى لاتختلف القيمة الدفترية (اختلافاً) جوهرياً عن تلك التى يمكن تحديدها باستخدام القيمة العادلة فى تاريخ الميزانية Revaluations should be made with sufficient regularity such that the carrying amount does not differ materially from that which would be determined using fair value at the balance «sheet date.

* والمعالجة البديلة المسموح بها لاتسمح does not allow (بالآتى) :

أ- إعادة تقييم الأصول غير الملموسة التى لم يسبق إثباتها كأصول have not, previously been reconginsed as assets.

ب- الإثبات الأول للأصول غير الملموسة بمبالغ تختلف عن تكلفتها other than their cost .

* والمعالجة البديلة المسموح بها يتم العمل بها بعد أن يتم الإثبات الأول للأصل بالتكلفة . ومع ذلك فإذا تم إثبات جزء فقط من تكلفة أصل غير ملموس كأصل if only part of the cost of an in- tangible asset is recognised as an asset لأن الأصل لم يستوف قواعد الإثبات حتى جزء (مرحلة) من العملية «انظر فقرة ٥٣» ، فإن المعالجة البديلة قد يمكن استخدامها لهذا الأصل بأكمله . وكذلك (فإن) المعالجة البديلة المسموح بها قد يمكن إتباعها لأصل غير ملموس تم استلامه عن طريق منحة حكومية وأثبت بقيمة إسمية «انظر فقرة ٣٣» .

* وليس من الشائع أن تتواجد سوقاً نشطة ، بالخصائص المشروحة فى الفقرة ٧ ، لأصل غير ملموس رغم أن ذلك قد يحدث . فعلى سبيل المثال ، فى مجالات سلطة قانونية معينة ، قد تتواجد سوقاً نشطة لرخص السيارات الأجرة القابلة للتحويل للغير مجاناً freely transferable ولرخص صيد السمك أو حصص الإنتاج. ومع هذا .. فإنه لن توجد سوقاً نشطة active mar- ket cannot exist للأسماء (التجارية) أو لاسم وعنوان الصحيفة ، وحقوق نشر الموسيقا والأفلام، وبراءات الاختراع أو العلامات التجارية trademarks وذلك لأن كل أصل من هذه

الأصول فريد . وكذلك ، فإنه بالرغم من أن الأصول غير الملموسة يتم شرائها وبيعها ، فإن العقود تتم فى شأنها المفاوضة بين الأفراد المشتريين والبائعين كما أن العمليات التجارية تعتبر نسبياً ، نادره» . «ولهذه الأسباب فإن الثمن المدفوع لأصل ما قد لايعطى دليلاً كافياً على القيمة العادلة لأصل أخر . وأخيراً ، فالأسعار ليست دائماً متاحة للعامة For these reasons, the price paid for one asset may not provide sufficient evidence of the fair value of another. Finally. prices are often not availabe to the public.

* إذا أعيد تقييم الأصل غير الملموس ، فإن جميع الأصول الأخرى فى فئته ينبغى إعادة تقييمها ، إلا إذا لم توجد سوقاً نشطة لهذه الأصول» (٢٨) .

وقد استخدم لترجمة مصطلح «أول» أحياناً بدلاً من أولى initi.l لسهولته ووضوحه وعبارة «أصل أخر» الواردة فى الفقرة قبل الأخيرة ينبغى أن تعنى أصل أخر من نفس النوعية والفئة أى علامة تجارية وعلامة تجارية تحظى بسمعة واهتمام واحد (متشابه) . لكى يمكن استخدام سعر المثل. كما أنه ورد فى الفقرة الخامسة أعلاه (وهى تعكس الفقرة ٦٦ من المعيار IAS) عبارة «جزء من العملية» قد تعنى عملية إنتاج الأصل داخلياً . ووردت عبارة such th.tثالث فقرة أعلاه لتعنى (بدرجة كبيرة) «حتى» (كما يمكن أن تعنى أيضاً : مثل) وفيما يلى بعض أهم ماجاء بهذه الفقرات من المعيار IAS ٣٨ – مع مقارنة بمعيار المحاسبة المصرية ٢٣ فى بعض الجوانب :

أ- يتم إثبات الأصل غير الملموس عند إقتنائه (أى عند الإثبات الأولى) بالتكلفة (وقد أخذ المعيار ٢٣ بهذه القاعدة) .

ب- يسمح المعيار IAS بمعالجة بديلة للقيمة المثبتة للأصل وهى إعادة تقييمه (وهو ما أخذ به المعيار ٢٣ معايير محاسبة مصرية) وبمراعاة أن اعادة تقييم الأصل تصبح وفقاً للمعيارين أمراً مطلوبا (فهى القيمة العادلة) Should be c.rried out .t rev.lued. وتؤخذ هذه القيمة أيضاً فى حالة : ١- إذا لم يحقق الأصل متطلبات إثباته (كأصل غير ملموس) فى حين أن جزءاً من تكلفته أثبت بالفعل كأصل ، ٢- وإذا كان الأصل غير الملموس قد تم استلامه كمنحة وأثبت بقيمة إسمية (رمزية) . وهاتان الحالتان وردتا فى الفقرة ٦٦ . ويلاحظ أن إعادة تقييم الأصل بكاملة قد لايعنى اثباته بكامله لأن جزءاً منه لم ينته بعد ، وهو ما يحتاج إلى تفسير .

جـ- ويعامل المعيار IAS ٣٨ القوائم المالية الفترية كالسنوية فيمنع مثلاً إعادة معالجة نفقة اعتبرت مصروفاً فى فترة مالية (تقل عن سنة) سابقة (بتصحيحها إلى أصل غير ملموس) .

وتتفق هذه المتطلبات مع متطلبات إثبات الأصل الثابت .

د- تتحدد القيمة العادلة بالرجوع إلى السوق النشطة (وقد أشرنا إلى السوق النشطة فصل ٣) . وقد عاد المعيار IAS ٣٨ وحدد وجود تلك السوق بتوافر ثلاث شروط مجتمعة Il the following conditions exist :

* تماثل البنود محل التجارة .

* المشترون والبائعون الراغبون (فى عملية المبادلة) يمكن وجودهم وكأمر طبيعى فى أى وقت .

* الأسعار متاحة للجمهور (للعامة) (٢٩) .

مفهوم عن التماثل :

ومعنى هذا أن السوق النشطة لأصل غير ملموس هى سوق لنفس الأصل وعلى اعتبار وجود ، بالسوق ، تماثل بين الأصول مثل رخص صيد الأسماك ورخص تأسيس أو تشغيل المصانع . ولكن هناك أصول أخرى ليس فيها تماثل والتماثل هنا كما أشرنا فى نوعية أو فئة الأصل غير الملموس (علامة تجارية وأخرى) ولكن ليس فى الأصل غير الملموس ذاته لأنه عادة فريد فهناك عادة فى ذات النشاط اسم واحد لنوعية واحدة ونشاط المنشأة الواحد . ومع هذا فقد يكون هناك تماثلا وسوقا نشطة فى ذات الأصل غير الملموس كالرخص مثل رخص صيد الأسماك فى أعالى البحار حيث يكون عليها طلب وتكون هناك أكثر من رخصة لنفس الغرض . والرخصة هنا قد لا تكون فريدة طالما هناك أكثر من واحدة للصيد فى أعالى البحار .

- ولذلك فالمعيار IAS ذكر أن السوق النشطة ليست موجودة بالنسبة للأصول أو للأصناف الفريدة من نوعها وهو أمر منطقى إلى حد كبير . والأصل الفريد يعنى الأصل الوحيد مثل اسم «بيركاردان» فهذا اسم تجارى «وحيد» . وليس المقصود هنا وجود فروع أو محال أخرى لهذا الاسم لأن الاسم التجارى واحد . ونفس الشئ للعلامة التجارية (كعلامة سيارة ماركة «مرسيدس») . إذاً عدم

وجود سوق نشطة لهذه الأنواع الفريدة سببه الرئيسى أنه لن يوجد أصل أخر يماثل هذا الأصل بالضبط ولكن يوجد أصل يناقشه.

ولكن المعيار IAS – وكما هو الحال فيما يتعلق ببنود مخزونة رغم أن طبيعتها ليست من المخزون (فصل ٤) – لم يحدد نسبة لهذا التماثل . وإن كان المرجح هنا اعتبارها ١٠٠ ٪ ووهو افتراض جوازى ولن يكون صحيحاً وإن لم نعتبرها كذلك (١٠٠ ٪) فإننا قد نجد فى بعض الأصول التى أشار المعيار IAS إلى عدم وجود سوق نشطة لها – لأنها فريدة – بعض التماثل . كذلك الأفلام السينمائية فيها تماثل فى انها – ودون التسجيلية – روائية طويلة وبعضها من ناحية الموضوع (تاريخى ... وبه حركة مغامرات وبالألوان وأن شركة «تيكنيكلر» للألوان هى التى قامت بتلوين ذات الأفلام وأيضاً ممكن وجود تماثل من ناحية الممثلين أى أن نفس الممثل هو مثلاً بطل هذا الفيلم وذاك... حينئذ يمكن القول بوجود تماثل فعلاً ولكنه أيضاً نسبى ليس ١٠٠ ٪ وليس فى جميع عناصر الفيلم . ونفس الشئ قد ينطبق على براءات الاختراع – حتى فى نشاط واحد وفى جزء من سلعة ما ، كما فى براءة اختراع محرك سيارة . هناك براءة اختراع محرك سيارة «ديزيل» سعة ٣٠٠٠ سى سى» وبراءة اختراع محرك سيارة «ديزيل/سعة ٢٠٠٠ سى سى . أى أنه لدينا برائتين عن نفس نوع النشاط (محرك سيارات ركوب) ونفس السلعة أو الجزء منها (محرك سيارة ديزيل) ، ولكن الاختلاف فقط فى سعة هذا المحرك بما قد يجعل التماثل قائم ولكنه ليس بنسبة ١٠٠ ٪ .

إذاً قد يمكن القول جوازاً ، ولو على استحياء – بوجود سوقاً نشطة لبعض البنود طالما كان هناك تماثل بنسبة كبيرة ٩٠ ٪ مثلاً (كما فى المثالين المذكورين : أفلام سينمائية / براءات اختراع) وسبقهما «الرخص» ، على اعتبار وكما أشرنا أن المعيار IAS ٣٨ تطلب وجود تماثل homogenous فى سلع السوق النشطة ولكنه لم يحدد مقدار هذا التماثل فى الأصول غير الملموسة المعنية . وعلى هذا فإن بعض الأصول غير الملموسة تبدو وأنها فريدة أى ليست متماثلة ١٠٠ ٪ (كفيلم روائى طويل) . ومع هذا فقد يوجد بينها نوع ما من التماثل (نفس الممثل/نفس القصة ومعالجة مختلفة إلى حد ما/تاريخى/نفس الألوان...) . وممكن أن تكون هذه نقطة تستحق المناقشة على اعتبار وجود تماثل مابين أكثر من أصل قد يسمح بوجود سوق نشطة بينها كما تطلبه المعيار IAS ٣٨ .

ويجدر مجددا توضيح نقطة هامة - لم يكن تركيز معظم المعايير عليها كافياً - وهى أن أهمية وجود سوق نشطة لبند (أو لبنود) تساعد بشكل فعال على تقدير القديمة العادلة الممكن وجودها له ، أى تحديد قيمة بيعه على أساس عادل ، فى حين أن المنشأة لن تبيع هذا البند (الأصل) أى يعرض لتحديد سعر بيعه دون بيعه فعليا!! (فصل ٣) . وعلى النقيض مما أثير حالاً عن التماثل وفقاً للمعيار IAS قد يكون لدى منشأة ما «ثمن بيع مدفوع» فى أصل غير ملموس أى أن المنشأة قد باعته فعلاً لعميل ما ونقله العميل فعلاً إلى ملكيته - كما فى بيع حق نشر وتأليف كتاب ما - ورغم هذا فإنه وفقاً للمعيار IAS ٣٨ (فقرة ٦٧ وهى الفقرة قبل الأخيرة من الفقرات السابق ذكرها أعلاه مباشرة مرجع ٢٨) ، لاتصلح قيمة البيع هذه التى دفعها المشترى (أى حصلتها المنشأة منه) أن تكون هى قيمة ثمن نشر وتأليف (كأصل غير ملموس) لكتاب آخر لم يبع بعد (كما لايصلح أن يكون ثمن شراء منشأة لحق تأليف ونشر كتاب ما هو ذاته قيمة حق تأليف ونشر كتاب أخر لدى تلك المنشأة - وقد بيننا حالاً رأياً فى ذلك عن حجم التماثل وأهميته) طالما كان هناك اختلافاً كبيراً وحتى وإن كان عن نفس الموضوع كان يؤلف (وينشر) أحد المؤلفين كتاباً فى موضوع واحد ضخم على أجزاء ثم يبيع كل جزء وحدة بسعر يحدد ، عادة ، على أساس أهمية وحجم جوانب الموضوع فى كل جزء لأن لكل جزء سعر وعادة حق نشر مختلف .

إيضاحات أخرى عن الفقرات السابقة للمعيار IAS ٣٨

و- ولأن المعالجة البديلة لإثبات أصل غير ملموس هى قيمة إعادة تقييمه فإنه ينبغى أن يكون هذا الأصل مثبت (بالقوائم المالية وبالدفاتر) بالفعل كأصل غير ملموس.

وعلى هذا - وكأمر طبيعى ومنطقى - فإن المعيار IAS لايسمح بإعادة تقييم البند إن لم يكن هذا البند بالفعل أصلاً غير ملموس ولايهم أنه كان يمكن إثباته ، فيما سبق كأصل غير ملموس ولكن ذلك لم يحدث (وهذه حالة تختلف عن حالة الأصل فى فقرة ٦٦ كما سيرد) . والمثال على ذلك النفقات على الأبحاث والتنمية التى أثبتت كمصروفات - رغم كونها قد استوفت فيما بعد شروط إثباتها كأصل غير ملموس . ولقد تطلب المعيار IAS ألا يتم تقييمها حينئذ أى وهى مصروفات . ورغم أن هذا المطلب طبيعى إلا أن المعيار IAS ذكره .

ذلك أن المصروفات ، وطالما أن القوائم المالية عن سنة ما قد أعدت واعتمدت ، فإن تلك المصروفات تصبح لاشئ (كما أن العادة جرت على أن ينصب التقييم بعد فترة طويلة من الانفاق على أصل وليس على مصروف اعتمد بالفعل) . وعلى ذلك فإن طلب المعيار IAS عدم تصحيح تلك المصروفات المنصرفة على أصل غير ملموس طالما تم إثباتها كمصروفات وتم التقرير عليها (فقرة ٥٩) يرجع كذلك إلى أن تلك المصروفات خفض بها صافى الربح أو زيد بها صافى الخسارة وكلاهما معتمد (وكما أشرنا فإنه وفقاً للقرار ٢٠٤ فإنه فى أحوال كثيرة فإن ما يخفض بها أو يزاد هو مجمل الربح أو الخسارة) . وعلى كل فعدم التصحيح اتجاه عام لمعايير IAS (وسنأتى مرة أخرى إلى تلك النقطة) .

ب- ومن الملاحظ أن بعض فقرات المعيار IAS ٣٨ (مثل فقرة ٨) قد تضمنت أمثلة لأصول غير ملموسة ليست شائعة الاستخدام فى كثير من منشآت دول الشرق (والجنوب) . وقد يكون استخدامها شائعاً فى منشأت (قليلة) فى دول الغرب (والشمال) . ومن هذه الأصول مثلاً قوائم العملاء وأنصبة الأسواق وحصص الاستيراد .

حـ- كما يلاحظ أن المعيار IAS ٣٨ استخدم مصطلح determined أى تحدد بدلاً من تقدر (تقدير) القيمة العادلة . ذلك أنه على المحاسب توخى منتهى الدقة عندما يعرض قيمة غير فعلية أى تقديرية حيث ينبغى أن يكون التقدير كالحقيقة (أى كالفعلى الذى لم يحدث بعد) رغم أن تلك الحقيقة ستظهر فيما بعد (أى بعد فترة من التقدير) . ونفس الشئ ينطبق على القيمة العادلة التى «ستتحدد» (رغم أن فيها «تقديرات») الآن وليس مستقبلاً ومن المفهوم أن هناك «أنظمة» للتحديد المقدم (المسبق) «للتكاليف مثلاً pre-determined cost system حيث يتم الاعتماد على مصادر بيانات حالية ومستقبلة ، وسابقة ، لجميع تكاليف بنود الأعمال .

٣-١-١-٣ الأصل غير الملموس المتولد داخلياً غير مثبت وجزء من تكلفته مثبت

بعض المتطلبات الهامة

تعرض الفقرة (٥٣) بعض المتطلبات التى تتعلق بتكلفة الأصل غير الملموس الذى تولد (أنشئ) داخلياً ، حيث تبين أن «تكلفة الأصل غير الملموس هى - وفقاً للفقرة ٢٢ من المعيار IAS ٣٨ مبلغ المصروف الذى حدث بدءاً من التاريخ الذى استوفى فيه الأصل غير الملموس قواعد

الإثبات طبقاً للفقرات ١٩ – ٢٠ ، ٤٥ .. The cost of an internally generated intangible asset
is the sum of expenditure incurred from the date when the intangible asset first meets the recognition criteria in paragraphs 19-20 and 45."

وكما هو اتجاه معايير IAS فإنه وفقاً للفقرة (٥٣) لايبدأ تحميل المصروفات كتكلفة أصل غير ملموس إلا ابتداء من تاريخ استيفاء قواعد الإثبات (ومنها أن يكون الأصل غير الملموس مكتملاً وأن تكون المصروفات خاصة به قد تم حصرها عليه) . ويجدر هنا مراعاة التفرقة والتى يتطلبها معيار IAS ٣٨ – وأشرنا إليها – بين تعريف ثم وجود أصل غير ملموس وبين إثباته بالقوائم المالية (والدفاتر) . فالأصل غير الملموس الذى ينشأ داخلياً أى استوفى متطلبات تعريفه فقط ولكنه لم يستوف بعد متطلبات الإثبات لاتثبت عليه المصروفات (أو التكاليف) كتكلفة أصل غير ملموس والعكس صحيح كما تطلب المعيار IAS وأشرنا إليه (فقرة ٥٣) .

المصروفات السابقة على الإثبات

ومن ثم فتكلفة الأصل غير الملموس (فقرة ٥٣) هى تكلفة مثبتة بالفعل (بالقوائم المالية) . ولكن ماهو وضع تكلفة أصل غير ملموس «غير مثبتة» بعد؟ وبكلمات أخرى هل تكلفة الأصل غير الملموس الذى لم يستوف متطلبات الإثبات (كأصل غير ملموس) ، قياساً على الأصل الثابت؟ «لاتثبت ؟ – والأصل غير الملموس فى المدرسة البريطانية أصل ثابت – وتكلفة أصل غير ملموس يتولد داخلياً ممكن أن تجنب وكما أشرنا فى حساب معين ثم تحمل على الأصل غير الملموس حين يكتمل ويستوفى متطلبات الإثبات . ورغم أن تلك المعالجة منطقية – إذ أنه طالما أن هناك أصل غير ملموس فينبغى أن تجمع تكلفته وتثبت عليه عندما يستوفى ذلك الأصل متطلبات الإثبات – كأصل غير ملموس – إلا أن للمعيار IAS ٣٨ ، ومعايير أخرى ، معالجة مختلفة .

فالفقرات ٤٢– و٤٠–٤٥ (والأخيرة اعتبرتها الفقرة ٥٣ مع الفقرتين ١٩، ٢٠ – متضمنة قواعد الإثبات) وضعت قواعد هامة للغاية فى عملية الإثبات :

«لاينبغى إثبات أصل غير ملموس نشأ من البحث «أو من مرحلة من البحث لمشروع داخلى» . وينبغى أن يثبت الصرف على بحث «أو على مرحلة من البحث لمشروع داخلى» ، عندما يحدث ، كمصروفات .

* .... رغم أن مصطلحى «البحث» و «التنمية» (التطوير) تم تعريفهما (فإن) لمصطلحى «مرحلة بحث» و «مرحلة تنمية» معنى أوسع لغرض هذا المعيار IAS.

* الأصل غير الملموس الذى ينشأ من التنمية «أو من مرحلة تنمية لمشروع داخلى» ينبغى إثباته إذا - وفقط إذا - استطاعت المنشأة أن توضح جميع الأتى :

أ- الإمكانية الفنية لاستكمال الأصل غير الملموس حتى يصبح جاهزاً للاستخدام أو البيع .

ب- خطة المنشأة هى أن تكمل الأصل غير الملموس ثم تستخدمه أو تبيعه .

جـ- قدرتها على استخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

د- الكيفية التى سيولد بها الأصل غير الملموس منافع اقتصادية مستقبلة محتمله(١) . وينبغى على المنشأة أن توضح ، ضمن أشياء أخرى ، وجود سوق لناتج الأصل غير الملموس أو للأصل غير الملموس ذاته ، أو إذا كان سيتم استخدامه داخلياً ، فوائد الأصل غير الملموس .

هـ- (مدى) إتاحة الموارد المناسبة الفنية والمالية ، والموارد الأخرى ، لتكملة تنمية الأصل ولاستخدام أو بيع الأصل غير الملموس .

و- قدرتها على قياس المصرف الممكن ربطه بالأصل غير الملموس خلال (فترة) التنمية بشكل يعتمد عليه .

* No intangible arising from research "or from the research phase of an internal project" should be recognised. Expenditure on research "or on the research phase of internal project" should be recognised as an expense when it is incurred.

* ...Although the terms "research" and "development" are defined, the terms "research phase" and "development phase" have a broader meaning for the purpose of this Standard.

* An intangible asset arising from develoment "or from the development phase of an internal project" should be recognised if, and only if, an enterprise can demonstrate all the following:

a) the technical feasibility of completing the intangible asset so that it will be available for use or sale.

b) its intention to complete the intangible asset and use or sell it.

c) its ability to use or sell the intangible asset.

d) how the intangible asset will generate probable future economic benefits. Among

other things, the enterprise should demonstrate the existence of a market for the output of the intangible asset or the intangible asset itself or, if it is to be used internally, the usefulness of the intangible asset.

e) the availibility of adquate technical, financial and other resources to complete the development, and to use or sell the intangible asset, and.

f) its ability to measure the expenditure attributable to the intangible asset during its development relibly." (٣٠أ)

وينبغى دراسة الفقرات الثلاثة السابقة مع الفقرتين ٥١ ، ٥٢ (اللتين سيلى ذكرهما فى رقم ٣-١-١-٤) وأيضاً مع فقرات المعيار IAS ٣٨ الأخرى وكذلك مع الفقرات المناظرة بمعيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ .

ومن أهم ماجاء بالفقرات الثلاثة السابقة مايلى :

أ- لايتم اثبات أصل غير ملموس نشأ داخليا من بحث . فالأصل غير الملموس - رفقا للفقرة ٤٢ - موجود لكنه لن يثبت باعتباره نشأ داخليا من بحث . ولكن من ناحية أخرى فإن وجود أصل غير ملموس دون إثباته يعنى ضمن مايعنيه - أنه ممكن استخدامه فى الإنتاج أو البيع أو التأجير أى إمكانية أن يجلب للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلة، (كحق تأليف ونشر ومع هذا فإن المعيار IAS (فى هذه الفقرة ٤٢) يرى عدم إثباته كأصل غير ملموس، طالما نشأ داخليا من بحث ، وإنما يثبت الصرف عليه كمصروف . وهو ما يشكل نوعاً من التعارض (أصل موجود احتمال(١) أن يجلب منافع/لايتم إثباته كأصل) . وعلى كل حال فإن المعيار IAS هنا يطبق المبدأ الذى وضعه وهو أن ماينفق على البحث (حتى ولو تم شراء معدات) يعتبر مصروفاً وليس أصل غير ملموس وقد يكون السبب فى ذلك أن نتائج البحث غير معروفة مسبقاً ، وهو ما يتطلب مزيداً من البحث والدراسة والتجربة للتأكد من أنها من المحتمل(١) أن تجلب للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلة .

وقد يفسر البعض حرفى النفى «لا» بأنه لاينشأ عن البحث أصل غير ملموس من أساسه . وهذا التفسير الأخير يحمل الفقرة (٤٢) بأكثر مما فيها ، لأن مايفهم

منهـا كذلك أن أصل غـيـر ملمـوس ينشأ بالـفعل rising. ولكن لاينبـغى إثبـاته . ويعنى هذا التفسير الأخير من ضمن مايعنيه أن كل بحث لن ينشأ منه أصل غير ملمـوس . وهذا مـسـتـبـعد لأن أى عـالم ، أو بـاحث ، يمكنه من بـحث يجـريه أن يتوصل إلى اختراع ما – مثلما اخترع «بل» Bell منذ حوالى قرن الهاتف – فهذا الاختـراع جاء من بـحث أجراه وأصبـحت له براءة اخـتـراع . وبكلمات الأخـرى فالمفهوم أن البحث يتم عادة من أجل إيجاد أصلاً غير ملموس.

ب- والإنفاق على البحث – بغرض إنتاج أصل غير ملموس – إن اعتبر مصروفات (فـقرة ٤٢) فـمعنى ذلك أن الأصل غيـر الملموس ، عندما يستوفى متطلبـات الإثبات ، لن يتحمل بهـذه المصـروفات ، فـتصبح تكلفة الأصل غير الملموس المثبتة منقوصة بهذه المصروفات . والقول – رداً على ذلك – بأن أولاً فالأصل غير الملموس سيعاد تقييمه وبالتالى قد تزداد قيمته بتلك المصروفات أو أكثر (أو أقل منهـا) ليس مـقنعاً لأن إعـادة التـقيـيم إجراء مـحاسبى لن يتم عند الإثبات الأولى حـيث يتم إثبـات هذا الأصل (عندمـا يكتـمل) بالتكلفة . وثانيا بأن جـزء الأصل غـير الملمـوس المحمل بداءة على المصـروفات (مـرة واحـدة) هو حـيطة وحذر بدلا من تحميله على فترات (ان اضيف كتلفة أصل غير ملموس) . ومع هذا فيظل الأصل غير ملموس مثبتاً . بأقل من تكلفته ، هذا وكما هو معلوم ، يخالف مبادئ وممارسات المحاسة المتعارف عليها ، مثله مثل إثبات أى بند من بنود القـوائم الماليـة بأقل مما ينبـغى . (والأمـثلة على أهمـيـة الإثبـات بالتكلفـة الصحيحة متعددة . فبالنسة لتكلفة الخامات مثلاً إذا افترضنا أن منشأة صناعية اشترت خامات بمبلغ مليون جنيه دفعت منها ٢٠٠ ألف جنيه فقط وأثبتت تكلفة الخامات بحساب النتيجة المختص بهذا المبلغ المدفوع فقط رغم أنها استخدمت جـميع مـا اشتـرته (المليون جنيه) وكـانت تكاليف الإنتـاج ٣ مليون جنيه قـبل استخدام الخامات فإن تكاليف الإنتاج – نتيجة استخدام الخامات فقط – تصبح ٣,٢ مليون جنيه بدلاً من ٤ مليون جنيه بما يؤثر على تكلفة الانتاج وعلى الربح الإجمالى أو الخسارة الإجمالية ويعطى بيانات مضلله ، كما سيجئ حالاً .

جـ- ويعتبـر المعيار IAS أن مـصطلحى «مرحلة بحث» و «مـرحلة تنميـة أوسع فى معناهما من مـصطلحى بحث وتنميـة (فقرة ٤٠) . وقـد يكون السبب فى ذلك أن

لفظ مرحلة بحث قد يدل على ارتباط مرحلة البحث بمرحلة التنمية وهذه الأخيرة هى التى يعول عليها المعيار IAS (ضمن متطلبات أخرى) لإثبات أصل غير ملموس باعتباره سيولد منافع اقتصادية مستقبله للمنشأة . أما لفظ بحث وحدة فإنه وفقاً للمعيار IAS قد لايعطى هذا الانطباع أو المعنى .

د- لم تشر الفقرة ٤٥ (التى بينت الفقرة ٥٣ أنها - أى الفقرة ٤٥ - تتضمن قواعد للإثبات) صراحة إلى كون أن الأصل قد يكون جارى إنشاؤه (رغم أن ذلك مفهوم من أ ، ب من الفقرة) . فهو إذاً أصل لم يتكون بعد ، ولايحمل بالتالى صفات وخصائص أصل مكتمل ، وتتطلب الفقرة - فى «د» منها - تحديد الكيفية التى سيولد بها منافع فلماذا؟ وهل هناك تعارض هنا مع ما جاء بمقدمة تلك الفقرة من وجود أصل غير ملموس مكتمل ؟ وإمكانية توقع مثل هذه المعرفة (عن جلب المنافع) قد لاتكون ، دقيقة بل هى ضعيفة قبل بداية نشأة الأصل المكتمل وهى ليست احتمالات مرجحة (محتمل[١] prob.ble) وإنما قد تكون مجرد احتمالات (أى احتمالات عادية أى متوسطة possible) . ومن المشاهد مثلاً أن العديد من القصص التى شرع فى كتابتها مؤلفون مشهورون أو لوحات بداها رسامون ماهرون ومبدعون كان المرجح (حينئذ) أن تلاقى الاستحسان والنجاح الباهر عندما تكتمل إلا أن ذلك لم يحدث فى بعض الأحيان . وعلى العكس من ذلك فبعد وفاة فنانون حققت أعمالا لهم نجاحات لم تكن متوقعة فى حياتهم . وعلى أى الأحوال فإن توقع منشأة ما نجاح أصل غير ملموس أى قدرته على جلب منافع اقتصادية يهم أن تتم قبل انشائه أو اكتماله - طالما كان ذلك فى الإمكان - وإلا انتفت الفائدة من تكوينه أو إنشائه أن تبين بعد ذلك أنه لامنفعة منه .

هـ- المنشأة ، عليها جهد كبير فى توضيح (وبالدليل والبرهان) أن خطتها (وشبيه ذلك نيتها) وإمكانياتها الفنية والمالية (والبشرية) ومواردها بصفة عامة ستمكنها من : ١-نهو هذا الأصل غير الملموس (تحت التكوين) وإكماله . ٢- بغرض استخدامه . ٣- أو بيعه .

و- تحديد وجود سوق لناتج الأصل غير الملموس أو للأصل ذاته مستقبلاً (أو عدم وجوده - وعدم الوجود لم يشر إليه بالفقرة) من المهام الواجب على المنشأة القيام

بها ثم توضيحها (بالحجج وبالأدلة) . وقد يكون السوق للأصل غير الملموس ذاته كالاسم التجارى (مع مراعاة ماسيرد عنه) وهناك سوقا أيضاً لما ينتج ويباع استنادا للإسم الإنتاج التجارى . فهذا الاسم كثيراً مايساهم بنسبة معقولة (إضافة إلى جودة الناتج) فى مبيعات الإنتاج التجارى تحت مظلته مثل أسماء محلات لبيع المأكولات السريعة، أو اسم مصمم أزياء شهير حيث يساهم الاسم التجارى كثيراً فى تحقيق نسبة جيدة ومعقولة من مبيعات الإنتاج التجارى الذى يتم تحت هذا الاسم . وعلى ذلك فإنه وإن كانت مساهمة الاسم التجارى فى هذه المبيعات مساهمة جيدة ومقبولة إلا أنها كما أشرنا ليست مساهمة «منفردة» بل أنه من الضرورى أن يكون الإنتاج التجارى بأعلى درجات الجودة العالمية وأن تستمر تلك الجودة طوال هذا الإنتاج وهو ليس واضحاً فى الفقرة ٤٥ (فى رقم د) .

ز- الاستخدام أو البيع هما حالتان سيصير على أحداهما الأصل غير الملموس عندما يكتمل . وكما فى الأصل الثابت فالاستخدام قد يكون ذاتياً ، وقد تعطى المنشأة الغير حق هذا الاستخدام مؤقتاً (وليس نهائياً ، وإلا تكون قد باعت الحق بأكمله) أو قد تبيع الأصل غير الملموس بأكمله (عندما يكتمل) للغير كما إذا اشترت المنشأة س من المنشأة ص - اللتان تعملان فى ذات النشاط - براءة اختراع (أنتجتها المنشأة ص) .

ح- يلاحظ أن الفقرة ٤٥ قد أوجدت عدداً من المتطلبات لإثبات الأصل غير الملموس فى حين أن الفقرة ١٩ (وهى فقرة رئيسية لقواعد الإثبات) لم تورد سوى متطلبين . وكثير من متطلبات الفقرة ٤٥ تشترط أن يكون هناك جدية وإمكانيات (فنية ومالية ...) بالمنشأة تمكنها من إكمال الأصل الجارى إنشائه (فترتبط تلك المتطلبات أيضاً بالأصل غير الملموس الجارى تكوينه) .

الحالة التى عليها الأصل فى الفقرة ٦٦ وإثبات جزء من تكلفته كأصل

ورغم أن المعيار IAS ٣٨ لم يميز الفقرة (٦٦) التى أشرنا إليها (٣-١-١-٢) ولم يبين مدى أهميتها (بالطباعة السوداء الثقيلة) وكما فعل فى فقرات عديدة أخرى (كالفقرات ١ ، ٧ ، ١٩ ، ٢٠ ، ٤٢ ، ٤٥ ، ٥١ ، ٦٤ ، ٧٠ ، ٧٢ وغيرها) إلا أن تلك الفقرة تضمنت متطلبات هامة (وهى تؤكد على أن الإثبات الأولى للأصل غير الملموس يتم بالتكلفة) . **وتبين عدداً من الأوضاع والحالات بعضها غامض ويحتاج**

لمناقشة ، فمثلاً :

* أن الأصل غير الملموس يثبت بالتكلفة أولاً ثم تستخدم المعالجة البديلة المسموح بها.
* إنه أثبت فقط «جزء من تكلفة أصل غير ملموس «كأصل» (مجرد أصل وليس ولم تشر الفقرة إلى أنه أصل غير ملموس) .
* على اعتبار أن البند لم يستوف متطلبات الإثبات كأصل غير ملموس .
* ولم تؤكد الفقرة بوضوح إن كان هذا الأصل هو أصل غير مكتمل أم هو الأصل المحمل بجزء من التكلفة .
* وأن عدم الاستيفاء (هذا) حدث حتى جزء من العملية (والعملية على مايبدو هى عملية إنشاء الأصل غير الملموس داخلياً لأن الفقرة ٦٦ طلبت الرجوع إلى الفقرة ٥٣ التى خصص الجزء الأساسى فيها للأصل غير الملموس الذى أنشئ داخلياً) مما قد يعني أن الأصل المقصود فى النقطة السابقة هو الأصل غير الملموس غير المكتمل .
* حينئذ (وفقاً للنقاط الخمسة السابقة) يمكن استخدام المعالجة البديلة المسموح بها على الأصل ككل (بأكمله) the whole of th.t sset وترجح هذه العبارة إن ذلك الأصل هو الأصل غير الملموس عندما يكتمل !! ولكن هل يدخل فى تكلفة الأصل وقبل استخدام المعالجة البديلة (اعادة تقييمه) الجزء من التكلفة السابق اثباته كأصل ؟ الجزء من التكلفة السابق إثباته «كأصل» ؟(مجرد أصل وليس أصل غير ملموس) ؟ كان المنتظر أن تكون الإجابة بنعم ، إلا أن ذلك غير واضح في الفقرة (٦٦) ويلاحظ أن تلك الجزئية تختلف عن الجزئيات الأخرى الواردة فى الفقرات ٤٠ ، ٤٢ ، ٥٣ .

إذاً وفقاً لما تقدم – عن الفقرة ٦٦ – فالأصل الذى لم يستوف متطلبات الإثبات (كأصل غير ملموس) هو أصل غير ملموس تحت التكوين ومع هذا فإن الفقرة تطلبت إعادة تقييم الأصل ككل فهل هذا الأصل هو الأصل غير الملموس عندما يكتمل ؟ (هو المرجح) .

أصل تحت التكوين

* إذا كان الأصل المعنى الذى لم يستوف متطلبات الإثبات هو أصل تحت التكوين ،

فإنه من الممكن أن يكون هذا الأصل (تحت التكوين) فى مرحلة بحث أو أنه أكمل مرحلة البحث - ومازالت هناك مرحلة التنمية - وفى كل من الحالتين (تحت التكوين أو أكمل مرحلة بحث) فهو طبقاً للفقرة ٤٢ لايثبت كأصل غير ملموس وإنما كمصروفات (وهو ما أكدت عليه الفقرة ٥٦ والتى سيرد بيانها وتتطلب الإثبات كتكلفة أصل غير ملموس عندما يستوفى متطلبات الإثبات وهو الأمر الطبيعى) . ولكن الفقرة ٦٦ تقول أن «جزء من تكلفة أصل غير ملموس أثبت كأصل» بما يعنى أن هذا الجزء من تكلفة أصل غير ملموس (وهو جزء وليس «كل») - ظهر بقائمة المركز المالى أو الميزانية (بغض النظر أنه ظهر «كأصل» «وليس كأصل غير ملموس) بما قد لايبدو معه أن الفقرتين ٤٢ ، ٦٦ على إتفاق تام .

* إن إعادة التقييم لن تتم على الأصل الذى هو تحت التكوين بل تتم عادة على أصل مكتمل .

* كما يصعب القول أن المقصود بإعادة التقييم هو للأصل (مجرد أصل) الذى تحمل بجزء من تكلفة أصل غير ملموس لأنه لامنفعة من إعادة تقييم هذا الجزء خاصة وأن الفقرة ٦٦ يفهم منها أن إعادة التقييم تتم للأصل ككل .

*** وعلى افتراض ذلك وأن الفقرة (٦٦) تقصد أن إعادة التقييم تتم عندما يكتمل الأصل - رغم أن الفقرة لم تذكر ذلك نصاً - فإن إعادة التقييم هنا لاتتفق ومفاهيم المعيار IAS ٣٨الذى يتطلب أن يكون الإثبات الأولى للأصل غير الملموس الذى ينتج داخلياً- بالتكلفة ، إلا إذا كان الغرض من المادة التقييم ليس الإثبات بل مجرد المقارنة (تكلفة الأصل غير الملموس بقيمة إعادة التقييم) دون إثبات فروق جوهرية أو إن إعادة التقييم تتم بعد فترة من إنشاء الأصل غير الملموس (أكثر من سنة مثلاً) وهو اجتهاد منا لم يرد صراحة بالفقرة (٦٦) . كما لايمكن من ناحية أخرى اعتبار إعادة التقييم بديلاً للتكلفة بالنسبة للإثبات الأولى لأصل ما (غير ملموس أو ملموس) لأنه لايتفق والمعيار IAS والقواعد العامة .**

وطبقاً لما سبق فإن عبارة «جزء من تكلفة أصل غير ملموس تثبت كأصل» ماتزال غير واضحة تماماً . فالأصل غير الملموس ليس موجوداً بعد ، والمعيار IAS ٣٨ يتطلب عدم إثبات تكلفته كأصل غير ملموس (بل كمصروف) ومع هذا تثبت تلك

التكلفة (التى تمثل جزء من أصل غير ملموس) كأصل .

أصل مكتمل

ممكن أن تفسر عبارة «أن الأصل لم يستوف قواعد الإثبات حتى جزء من العملية» (أى عملية إنتاج الأصل غير الملموس داخليا) **أن الأصل قد استوفى فيما بعد ذلك** – عندما أصبح مكتملاً – قواعد الإثبات . ولكن ذلك يعنى أنه طالما أن ذلك الأصل أصبح مكتملاً إذا ممكن أن الجزء من التكلفة عليه يثبت كأصل غير ملموس طالما أن ذلك الأصل غير الملموس المكتمل قد استوفى شروط الإثبات . ولكن إذا كان الأمر كذلك فإنه كان على الفقرة ٦٦ أن : ١– تربط بين الإثنين (بأن تذكر أن الجزء من التكلفة المثبت كأصل يضم إلى الأصل غير الملموس المكتمل) ٢ – وتذكر صراحة أن الأصل اكتمل واستوفى متطلبات الإثبات (كأصل غير ملموس) ، ولكنها لم تفعل .

* ونفس ما أثير عن إعادة تقييم الأصل – بالنسبة لاعتبار الأصل غير مكتمل – ممكن إثارتها مرة أخرى هنا .

وقد تأسست المناقشة السابقة على أساس المفهوم المحاسبى الذى تعمل به معايير IAS's – دون المعايير الأمريكية والبريطانية – من أن تتم التفرقة بين تعريف الأصل (أو البند بصفة عامة) وبين إثباته . ومع هذا فإن تلك التفرقة لم تساعد كثيراً فى توضيح بعض الغموض فى الفقرة (٦٦) .

والجدير بالإشارة أن معيار المحاسبة المصرية ٢٣ قد أخذ بفقرات عديدة من المعيار IAS ٣٨ ومنها الفقرة ٥٣ (وأيضاً الفقرات ٤٦ ، ٤٧ ، ٤٩ ، ٦٢) ولكنه لم يأخذ بالفقرة ٦٦ (وبفقرات أخرى مثل الفقرات من ٦٣–٧٨) .

٣–١–١–٤ أصول غير ملموسة لايتم إثباتها

تتناول هذه الجزئية فقط عدم إثبات أصول غير ملموسة وهى تلك التى تتم إنتاجها داخلياً ثم نتعرض لهذه الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً عندما تتعرض لتكلفتها .

متطلبات المعيار IAS ٣٨ (الفقرتان ٥١ ، ٥٢) :

من المتطلبات الهامة – والتى تبدو غريبة – ماجاء فى المعيار IAS ٣٨ عن

الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً فى الفقرة التالية :

«العلامات (التجارية) ، وأسماء وعلامات الصحف ، وحقوق النشر (والتأليف) ، وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى جوهرها ، (المنتجه) داخلياً لاينبغى أن تثبت كأصول غير ملموسة Internally generated brands, mastheads, publishing titles, customer lists and items similar in substance should not be recognised as intangible assets.

وقد علل المعيار IAS ٣٨ عدم إثبات أصول غير ملموسة منشأة داخلياً بأن : «يأخذ المعيار IAS وجهة النظر بأن الصرف على المنشأة داخلياً (من) العلامات (التجارية) وأسماء وعلامات الصحف ، وحقوق النشر ، وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى جوهرها (مادتها) لايمكن تمييزها عن تكلفة تنمية المنشأة ككل ، ولذلك فإن مثل تلك البنود لاتثبت كأصول غير ملموسة .

* This Standard takes the view that expenditure on internally generated brands, mastheads, publishing titles, customer lists and items similar in substance cannot be distinguished from the cost of developing the business as a whole. Therefore, such items are not recognised as intangible assets".(30B).

ويلاحظ أن معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ قد أخذ بهاتين الفقرتين من المعيار IAS (فى فقرتيه رقمى ٤٤، ٤٥) .

شروط أساسية لعدم الإثبات:

عدم إمكان تمييز التكلفة

تبين الفقرة السابقة (رقم ٥٢) بأن سبب عدم إمكان تحديد تكلفة الأصل غير الملموس الذى يتم إنشاؤه داخلياً هو عدم إمكان التمييز أو الفصل بين الإنفاق على أصل غير ملموس جارى إنشائه داخلياً بالمنشأة وبين الإنفاق على تنمية (تطوير) المنشأة ككل . وتبدو هذه الفكرة متفقة مع قواعد المعيار IAS ٣٨ لإثبات الأصل غير الملموس ومنها ماجاء فى فقرة ١٩ من أن يتم قياس تكلفة الأصل غير الملموس قياساً يعتمد عليه (وفى هذا يلاحظ أن الفقرة ٥٢ لم تتطلب أن يكون قياس التكلفة يعتمد عليه) ولكن لأن عدم التمييز (أو عدم الفصل) قائم فإن القياس لن يعتمد عليه .

ولايبدو وأن المقصود من تكاليف التنمية المقصودة هنا تكاليف بحوث تنمية أو مشروعات جديدة بقدر ما أنه تنمية بغرض استمرارية المنشأة فى أعمالها التى أنشئت من أجل القيام بها بمعنى زيادة معدلات كفاءة الأداء وزيادة معدلات جودة الإنتاج

وزيادة معدلات البيع ... إلخ . أما عن عدم إمكانية التمييز – أو الفصل – بين التكاليف التى تخص الأصل غير الملموس المنشأ داخلياً وتلك التى تخص تنمية المنشأة ككل فإن ذلك قد يرجع أساساً إلى عدم إمكان معرفة حجم المساهمة الفعلية من كل . والفكرة هنا هى ذات فكرة عدم إمكان تحديد إن كان أصل ما محتمل(١) أن يجلب منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة أو غير محتمل إذ قد يكون من غير الممكن أن تنسب منافع إلى أصل بعينه كما إذا اشتركت مجموعة من الأصول فى إنتاج سلعة . وفى بند كحق التأليف والنشر الذى يتم تكوينه داخلياً فى منشأة تأليف ونشر كتب ، هل تعتبر تكلفة التأليف تكلفة إنتاج تجارى أم تكلفة أصل غير ملموس ؟ (ورأى سيرد حالا)

والمفهوم أن جميع المنافع الاقتصادية المحتمل(١) أن تتحقق سواء من أصل ملموس أو غير ملموس أو من مجموعة أصول هى فى النهاية تتحقق للمنشأة ككل بمعنى أن جميع الأصول تشارك فى جلب المنافع . ولكن حتى يمكن تحديد تكلفة كل بند (وكما فى تحميل تكلفة الإنتاج بالتكاليف غير المباشرة) ومدى المنافع منه فإنه ينبغى معرفة مدى مساهمة هذا البند أو الأصل فى تحقيق تلك المنافع الاقتصادية للمنشأة .

الشبه مع العلامة التجارية الاسم التجارى (وأصول أخرى)

والشرط الثانى من شروط عدم إثبات أصل غير ملموس أن يشبه هذا الأصل فى جوهره العلامة التجارية والاسم التجارى وأصول أخرى . ولم توضح الفقرتين المقصود بهذا الشبه وكيفية تحديده . فالإسم التجارى – إن استوفى متطلبات التعريف والاثبات –يعتبر أصلاً غير ملموس . ونفس الشئ بالنسبة لحق النشر (والتأليف) ولكن إن تم انتاجهما داخليا فلا يتم إثباتها كأصول غير ملموسة .

التولد (أو الإنتاج) داخلياً

ينبغى – كشرط ثالث – أن يتولد هذا الأصل غير الملموس داخلياً لأن هذه هى الحالة التى لايمكن فيها – وفقاً للفقرة ٥٢ – التمييز بين التكاليف التى تنفق على الأصل غير الملموس ، وتلك التى تنفق على تنمية المنشأة (وهناك إقتراح عند عرض نبذة عن براءة الاختراع وحق النشر والتأليف للتمييز) .

وجود أصل غير ملموس

والشرط الرابع هو أن يكون هناك من أساسه أصل غير ملموس مستوفى

متطلبات التعريف حتى وإن كان عن بحث قد تتبعه تنمية . فإذا انتهى بحث ما فى منشأة إلى اختراع ما (أى يصلح أن يكون أصلاً غير ملموس) - أى أن الاختراع تم داخليا - فإن تكلفة هذا البحث لاتعتبر تكلفة أصل غير ملموس - وفقاً للفقرة ٤٢ - بل هى مصروفات وعلى اعتبار أن براءة الاختراع (عندما يتم تسجيله) تشبه فى جوهرها العلامة التجارية وحقوق النشر .

مشكلتان رئيسيتان فى عدم الإثبات

عدم وجود مواصفات لتحديد التشابه

حددت الفقرتان ٥١ ، ٥٢ من المعيار IAS ٣٨ على سبيل المثال نوعيات من البنود لايتم إثباتها كأصول غير ملموسة ومنها الأسماء (التجارية) وأسماء وعلامات الصحف وحقوق النشر (والتأليف) ثم تطلبت الفقرتان أن تقاس على تلك الأصول غير الملموسة أصولاً مشابهة فى جوهرها (أو مادتها) دون أن تبين المواصفات الذى يتحدد بموجبها وجود هذا التشابه الجوهرى أو المادى ؟ ومن الملاحظ أن التشابه الجوهرى (أو المادى) بين الأصول غير الملموسة التى ذكرتها الفقرتان ٥١ ، ٥٢ هو تشابه وكما أشرنا فيما تقدم فى كونها أصول غير ملموسة فى حين أن بينها اختلاف فى أكثر من صفة . فمثلاً (وكما سيجئ) طرق الإنتاج الداخلى بينها تختلف ففى إنتاج أصل غير ملموس عن إختراع هناك بحث وهناك تجارب على نتائج البحث وإجراءات متعددة لحين صدور «براءة» الاختراع (التى تمثل الأصل غير الملموس ان استوفت شروطه) فى حين أنه فى إنتاج أصل غير ملموس عن كتاب علمى هناك تأليف وهناك طبع ، ثم نشر حتى يصدر أو ينتج حق النشر والتأليف (الذى يمثل الأصل غير الملموس) . ورغم أن الاختراع والكتاب ليسا هما الأصل غير الملموس («براءة» الاختراع «وحق» «النشر») فإن هذا الأصل ليس له وجود إلا إذا وجد اختراع أو وجود كتاب (على التوالى) .

عدم الإثبات بيانات مضللة

(على العكس من معيار IAS ٣٨)

إذا توصلت منشأة ما إلى اختراع من المحتمل(١) أن يجلب لها منافع اقتصادية مستقبلة أى أنه أصل حين تصدر البراءة : براءة الاختراع لكن تكلفته قد يصعب تحديدها فهل لايتم إثباته كأصل غير ملموس ؟

إن فى عدم إثبات بنداً كأصل غير ملموس – من المحتمل(١) أن يجلب للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلة – عدة نتائج فى مجملها أن البيانات المالية للمنشأة مضللة:

* إخفاء أصل غير ملموس مملوك للمنشأة بما يعنى إظهار قدرتها بأقل من الحقيقة.
* تخفيض حقوق الملكية أى تخفيض القيمة الصافية للمنشأة دون سند .
* تنسب المنافع الاقتصادية للمنشأة لأصول ليست وحدها هى التى جلبتها ، نتيجة أن هناك منافع اقتصادية للمنشأة من أصل تم إخفائه عمداً من دفاتر المنشأة .
* وجود احتياطى سرى (بقيمة تكلفة الأصل غير الملموس المخفاة) .
* إظهار معدل العائد الأرباح إلى حقوق الملكية بأكثر من حقيقته (لأن حقوق الملكية ظهرت بأقل من حقيقتها) .
* المقارنات مع المنشأت فى نفس المجال تتم على أساس مضلل. ونفس الشئ للمقارنات مع بيانات ذات المنشأة فى فترة أو فترات سابقة ثم مستقبله .

والفكرة فى أن هذه البيانات المالية مضللة بنيت على أن هناك أصل غير ملموس يجلب للمنشأة المعنية منافع اقتصادية ولكنه غير مثبت بالقوائم المالية أو الدفاتر المحاسبية . ولكن لأنالاثبات يحتاج إلى معرفة القيمة الصحيحة لهذا الأصل غير الملموس فإن ذلك ما يجسد حقيقة مشكلة .

اقتراح باستخدام قاعدة النسبة الهامة

يستخدم المحاسبون – ومعايير IAS's ومعايير المحاسبة بصفة عامة – فى تحديد وإثبات بنوداً كثيرة كالعملاء والمخصصات وبعض البنود المخزونة التى لاتتصف بصفات المخزون ، والديون المعدومة ، والعمر المفيد (الإنتاجى المتوقع أو الافتراضى) للأصل ، التقديرات وقاعدة الأهمية (النسبية) m.teri.l ويمكن الاستناد إلى ذلك وكما جاء بكتابنا هذا فيتم استخدام قاعدة الأهمية المشار إليها هنا . فمثلاً يمكن أن تحدد نسبة ٩٥ ٪ على أنها نسبة هامة وبالتالى فإن أمكن حصر ما قيمته تلك النسبة من إجمالى المنفق على أصل غير ملموس فتعتبر هذه القيمة تكلفة أصل غير ملموس مع التغاضى عن الـ٥ ٪ . فيكون هذا الإجراء أقرب إلى الحقيقة من أعتبار الـ١٠٠ ٪ مصروفات . فمن الصعب جدا تطبيق هذه الحالة الأخيرة كيف إذ يمكن مثلاً تجاهل تأثير اسم تجارى مثل اسم أحد مصممى الأزياء العالميين على زيادة

معدلات مبيعات الإنتاج التجارى للملابس التى ينتجها هذا المصمم وعدم اعتبار وجود أصل غير ملموس؟

وقد أخذت معايير IAS – وقبلها المعايير الأمريكية والبريطانية – بقاعدة الأهمية (كما أشرنا) وتم التطبيق مثلاً على المخزون حين يتم تضمينه بنوداً ليست منه فإن كانت نسبتها ليست هامة يتم تركها كما هى ضمن المخزون (انظر رقم ٢– ٢ فى فصل ٤) .

ويمكن فى الوصول إلى قيمة الـ٩٥٪ ، المذكورة الاسترشاد بالطرق التى تتبع لإيجاد علاقة ربط بين «تكاليف غير مباشرة وبين بند ما (مثل قاعدة جلب المخزون» إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى فى تحديد التكلفة المرتبطة بالمخزون) .

ويتضمن العمل بالنسبة الهامة تحديد نوعية النفقات التى يمكن : أ– اعتبارها من تكاليف أصل غير ملموس كالنفقات القانونية لتسجيل براءة اختراع وكنفقات التوصل إلى الاختراع مرحلة تنمية ، والنفقات الإدارية...ب– والنفقات التى لاتعتبر من تكاليف أصل غير ملموس .

وتطبيقاً لقاعدة النسبة الهامة يمكن تحديد تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً (على أساس التجاوز مثلاً عن ٥٪ كتكاليف لم يمكن حصرها ، وكانت شائعة أى لم يمكن تمييزها بين الإنتاج التجارى وإنتاج أصل غير ملموس داخلياً) .

٣–١–٢ التطبيق على بعض الأصول غير الملموسة

٣–١–٢–١ براءة الاختراع وحقوق النشر

مفاهيم عامة

براءة الاختراع

من المتعارف عليه أن براءة الاختراع التى يحصل عليها مخترع (فرد/منشأة) عن اختراعه ، تعطيه حقاً قانونياً فى ملكية واستخدام وبيع هذا الاختراع فلاينازعه فيه أحد ولايحق لأى فرد/منشأة الإدعاء عليه بملكية هذا الاختراع أو يكون لأى فرد الحق فى استخدامه دون تصريح (أى موافقة صريحة) منه على ذلك الاستخدام. وتكون موافقة المالك على كل مايمس الاختراع واضحة ومكتوبة . ولايتم البيع – إلا بموجب عقد بيع تحدد الشروط والالتزامات أو الحقوق والواجبات على المشترى وعلى البائع .

ولأهمية براءة الاختراع باعتبارها واحدة من الأصول غير الملموسة التى قد يكون لها تأثير محسوس على مبيعات وأرباح المنشأت - فإن معظم ، إن لم يكن جميع ، بلاد العالم تصدر قوانين ولوائح وتنشأ إدارات لتنظيم التعامل معها . وفى أمريكا مثلاً تمنح براءة الاختراع جهة معنونة باسمها «المكتب الأمريكى لبراءة الاختراع والعلامة التجارية US P.tent .nd Tr.dem.rk Office» .

وفى بعض الدول ومنها أمريكا - يحدد القانون - نوعين من براءات الاختراع: أ- براءات اختراع سلع (منتجات) ، وتغطى حقوق تلك البراءة السلع الملموسة المنتجة . ب- براءات اختراع عمليات، وتغطى حقوقها العمليات (الصناعية/وغيرها) التى تنتج بموجبها السلع . وقد يبدو وأن هناك بعض مايمكن اعتباره اختراعاً لايدخل تحت هذين النوعين مثل اكتشاف «نواة» جديدة تصلح لإنتاج اختراع ما . فرغم أن تلك «النواة» جديدة مازالت قيد البحث والدراسة بما يؤدى إلى اختراع ما مثل اكتشاف نوعية من الزيوت (المستخلصة) جديدة يمكنها مع مواد أخرى أن تكون «نواة» essence لنوعية جديدة من العطور بمعنى أن هذا الزيت لايصلح بمفرده لإنتاج العطر ولكنه أساسى وجديد . والإضافات عليه (المواد الأخرى) أيضاً جديدة . إذاً هذا الزيت قد يشكل فى حد ذاته نوعاً من الاختراع فهو أساس هذه النواة . والنواة بدون هذا الزيت لن يكون لها وجود كما أن العطر بدون هذه النواة أيضاً لن يكون له وجود فالزيت فى هذه الحالة يمثل قيمة أساسية وبدونه لايكون هناك عطراً ولهذا قد يمكن اعتباره (وإلى حد ما) اختراعاً وقد تصدر به براءة اختراع سلع **مدة محددة للبراءة.**

إذاً فإن براءة الاختراع «وثيقة» تعطيها السلطة المختصة بإصدار براءات الاختراع فى دولة ما لمن قدم اختراعاً فيكون لمن له تلك البراءة - أو كما يقول البعض لمن يحتفظ بها holder - الحق الشامل فى استخدام وبيع المنتج (السلعة) أو العملية وفى تصنيع السلعة . ويكتسب صاحب الحق (المخترع) هذا الحق لفترة زمنية محددة ، وهى فى القانون الأمريكى ١٧ عاماً . والحقيقة أن تحديد فترة زمنية ، للاحتفاظ بالحق ، أمر يبدو غير منطقى إذ أن من توصل إلى اختراع ما هو مالكه. ومن ثم فتحديد فترة زمنية لحماية هذا الاختراع من اعتداء الأخرين عليه مثلا يصبح بعد ذلك بلاحماية يحتاج إلى إعادة نظر (وتجديد تلك الفترة وفقا لتلك اللوائح أمر وارد) .

ووجود اختراع ما لايساعد المنشأة التى أخترعته فحسب بل يساعد فى ظهور اختراعات أو منشأت جديدة . وتعتبر منشأة بولارويد Pol.riod التى تعمل فى مجال إنتاج وأجهزة ومواد التصوير الفوتوغرافى ومنشأة زيروكس Xerox لأجهزة التصوير المستندى من نتاج الاختراعات .

منازعات حول البراءة :

ومنذ النصف الثانى من القرن الماضى زادت المنازعات حول براءات الاختراع وقبل (١٩٨٨) أن هناك أرباحاً جديدة تتحقق من براءات الاختراع New Profits from P.tents، (أى نوعية جديدة من الأرباح) .

* ومن أثار المنازعات عن براءات الاختراع (وأيضاً عن حقوق النشر والتأليف) المنازعة من شركة «بولارويد Pol.roid» العالمية ، لأجهزة ومعدات ومواد التصوير الفوتوغرافى ، ضد الشركة العالمية الأخرى الأقدم «كوداك Kod.k» والتى إنتهت إلى أن سحبت «كوداك» من السوق الأمريكى للتصوير الفوتوغرافى الفورى US inst.nt photogr.phy m.rket معدات وأجهزة وتحملت تعويضات (إتلاف d.m.ges) ماقيمته ٩٠٠ مليون دولار أمريكى . كما أنه مقابل دعوى . من منشأة «هجس تولز Hughes Tool» ضد منشأة سميث انترناشيونال Smith Intern.tion.l للتحكيم حول مبلغ ٢٠٥ مليون دولار أمريكى أعلنت الثانية (المدعى عليها) الإفلاس to decl.re b.nkruptcy . ولأهمية براءات الاختراع واعتماد المنشأت عليها فى جلب الإيرادات والأرباح فإنه للمحافظة على تلك البراءات من الاعتداء عليها واستخدام الغير لها نجد أن المنشأت توظف لديها عدداً لابأس أنه من المحامين ففى منشأة تكساس انسترومنتس Texes Instruments ٣٥ محامياً متخصصين فى براءات الاختراع .

ويلاحظ أن «كيسو» و «ويجانت» قد ركزا فى مناقشتهما لبراءة الاختراع على تلك التى يتم شرائها وليست المنتجة داخلياً بحيث تشتمل تكلفتها كما يقولان وكما هو معروف على كل ماهو مباشر عليها من ثمن شرائها والتكاليف الأخرى التى قد تصرف عليها مثل تكاليف تأمينها secure .

حق النشر (والتأليف)

يعتبر حق النشر (والتأليف/الامتياز) copyright من الحقوق التى تمنح (من

سلطة مختصة) لمؤلف أو رسام أو موسيقى أو مثّال (أو غيرهم من الفنانين) عن ماقاموا به من أعمال . وليس لجودة العمل هنا تأثير على منح حق نشر (وتأليف/امتياز) أو عدم منحه (بعكس الحال فى براءة الاختراع التى تمنح لمبتكر أو لمخترع عن اختراع جديد وقد يكون فريداً فى نوعيته) ، ولكن الشرط الهام أن يكون العمل جديداً وممكن يكون منشور لأول مرة .

فترة الحق النشر :

وعن فترة تمتع الذى منح حق نشر فهى وفقاً للقانون الفيدرالى الأمريكى حياة (عمر) المؤلف (أو الملحن ... الخ) يضاف إليها خمسين عاماً the life of the cre-tor plus 50 ye.rs فإذا حصل مؤلف كتاب علمي على حق نشر الكتاب فى ١٩٩٠/١/١ فإن هذا الحق طبقاً للقانون الأمريكى يظل له حتى وفاته – ولنفترض أنها حدثت فى ٢٠٠٤/١٠/٢٠ – ثم يستمر الحق حتى ٢٠٥٤/١٠/٢٠ .

أما استهلاك تكلفة هذا الحق فهى مرتبطة – وكما أشرنا – بالمنافع التى تتحقق من هذا الأصل وفى هذا يراعى أن المعيار الأمريكى يحدد هذا العمر بأربعين عاماً ولذلك فإن استهلاك التكلفة ، من المستحسن ، ألا تزيد عن الأربعين عاماً . ويلاحظ أن بعض المعاجم وبعض المؤلفات تمثل ثروات ضخمة (مثل صحيحى البخارى ومسلم وغيرهما) تظل مثمرة وتعطى منافع (لمن يبيعها أو لمن يستخدمها) والمفهوم أن قيمة مثل حقوق النشر هذه فى ازدياد .

وكما فى براءة الاختراع فإن لصاحب حق النشر (مؤلف/ملحن ...) تأجيره أو بيعه للغير ويتم ذلك كثيراً أثناء صباه صاحب الحق وإن كان ذلك قد يحدث – وفقاً للقانون – من ورثته بعد وفاته .

وقد بلغت حقوق النشر (والتأليف) فى بعض المنشآت قيما ضخمه فإضافة إلى ما أشرنا إليه نجد أن فى منشأة أمريكية تسمى مجموعة الاستفادة الحقيقية Re.lly Useful Group للموسيقا أن حق النشر (والتأليف) الموسيقى «لاندرو لويد ويبر An-drew Lioyed Webber وكأنه أصل ثابت little of the w.y of h.rd .ssets بلغت قيمته بنهاية سنة ١٩٩٠ مبلغ ٣٠٠ مليون دولار أمريكى(٣١) .

ويصادف حق النشر (والتأليف) المنتج داخلياً نفس المشكلة التى صادفتها براءة الاختراع المنتجة داخلياً(ونوعيات أخرى من الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً

مثل العلامة التجارية أو الاسم التجارى) وهى صعوبة - وأحياناً عدم إمكان - التمييز بين مايصرف على حق النشر (والتأليف) وبين مايصرف على المنشأة ككل (وفقاً لما تقدم وسيجئ) .

مع براءة الاختراع أصل آخر ومع حق النشر أصل أخر

يبين هذا العنوان وجود أصل ما إلى جانب الأصل غير الملموس المنتج داخلياً (براءة الاختراع/أو حق النشر) وكما سيتضح حالاً .

ويلاحظ أنه رغم أن كل من براءة الاختراع وحق النشر أصل غير ملموس (طالما استوفيا متطلبات التعريف والإثبات) إلا أن لكل منهما - عند إنتاجهما داخلياً - طريقة إنتاج تختلف فى مراحلها ونوعيتها ومع هذا فإن كل منهما لايتم إنشائه إلا إذا تم وجود أصل ما وبدونه لن يكون لأى منهما وجود .

نشأة أصل (اختراع/كتاب) ← يترتب عليه ← نشأة حق (براءة/حق نشر)

والمعروف أن التوصل إلى إختراع مايتم بعد تنفيذ عدداً من المراحل الإنتاجية المختلفة تبدأ بفكرة ثم بحث تم بنتيجة بحث ثم تجربة هذه النتيجة ، إلى أخره من مراحل تنتهى بإنتاج إختراع ماثم يحصل المخترع (منشأة/فرد ...) على براءة لهذا الاختراع فإن استوفت شروط اعتبارها أصل ملموس أصبحت كذلك . وقد اختلف المحاسبون على معالجة الاختراع ذاته وتكاليفه ونفس الشئ يمكن أن يحدث عند انتاج «حق نشر كتاب علمي» داخليا . هناك عدداً من المراحل لإنتاجه - تختلف فى نوعيتها وطبيعتها عن مراحل إنتاج الاختراع - وتبدأ بتأليف ثم طبع ثم إجراءات للحصول على حق النشر والتأليف ، الذى إن استوفى متطلبات اعتباره أصلاً غير ملموس أصبح كذلك (أصلاً غير ملموس) ثم تتم عملية النشر .

وكما هو معلوم فإن الاختراع ذاته . ليس هو الأصل غير الملموس ونفس الشئ للكتاب ليس هو الأصل غير الملموس ، وإنما الأصل غير الملموس فى كل حالة : براءة الاختراع وحق النشر والتأليف على التوالى (طالما قد استوفى كل منهما شروط اعتباره أصلاً غير ملموس) .

إذاً من الضرورى التفرقة بين هذه «البراءة» وذلك الحق باعتبارهما من

الأصول غير الملموسة (طالما استوفيا متطلبات التعريف) وبين ما ارتبط بهما وكان الأساس فى إيجادهما : الاختراع والكتاب . وكما هو مفهوم فإن الإنتاج التجارى لن يتم بدون براءة الاختراع وحق النشر . ذلك أن براءة الاختراع تمكن المخترع (أو مالكها/صاحبها) من استخدام الاختراع : آلة/سلعة ما أو فكرة، دون مشكلات وتعديلات عليه من الغير . ويمنح حق النشر الناشر وحدة سلطة مطلقة فى نشر الكتاب وتوزيعه.

اتجاه عام بالمعياران IAS ٣٨ ، ٢٣ : عدم إمكان تحديد تكلفة بنود منتجة داخلياً

تختلط النفقة على بعض الأصول غير ملموسة (كالاسم التجارى ..) التى تنتجها داخلياً منشأة ما مع النفقة على المنشأة ككل . «وقد يستحيل» فى رأى الكثيرين (ومن ذلك المعيار IAS ٣٨) تمييز ما أنفق على كل منهما (الاسم التجارى مثلاً لمنشأة ما والمنشأة ككل) .

مثال :

وقد تجرى منشأة صناعية «س» بحثاً ينتهى إلى ابتكار باخرة مدنية غير تقليدية محركها فائق الجودة لاينافسه محرك أخر ، هذه الباخرة الاختراع إمكانياتها الهائلة هى وحدها أساس حصول «س» على براءة الاختراع – وفى نفس الوقت فإن هذه الباخرة الاختراع (وليس البراءة ذاتها) قد تمثل تكلفتها جزء من تكلفة الإنتاج التجارى باعتبار أن هذا الإنتاج يبنى على هذا الاختراع ، ويكون من الصعب عدم تحميل هذا الانتاج التجارى بتكلفة إنتاج هذه الباخرة «النموذج» – ليس فقط أول إنتاج بل كل انتاج استفاد من تلك الباخرة «النموذج» حتى ظهور اختراع آخر – كجزء من تكلفة تصنيع هذه الباخرة السلعة التجارية التى تنتج بغرض بيعها . ومن المفهوم أن تكلفة هذه الباخرة الاختراع تتضمن عناصر التكاليف المتعارف عليها من خامات ومواد وأجور ومصروفات بما فى ذلك مكافأة المخترع (فرد/منشأة ...) على اختراعه . وتشمل المصروفات عادة ما أنفق على البحث الذى أدى للإختراع والذى يهدف تنمية نشاط «س» والذى أجرى أساساً للوصول إلى هذا الاختراع (وقد يستغرق

هذا البحث عدة سنوات أو بضع شهور) . **إذاً أمامنا عدة بنود (أصول غير ملموسة/تكاليف إنتاج تجارى/مصروفات ..) ممكن أن تحمل بتكلفتى الباخرة الاختراع والبحث الذى تم إجرائه – والتى قد تصل إلى بضع ملايين من الجنيهات ولنفترض أنها تبلغ ٥٠ مليون جنيه ، فما هى المعالجة ؟ . فى رأى الكثيرين يتم معالجة مبلغ ٥٠ مليون جنيه كمصروفات تحمل – بطريقة متعارف عليها – على السنوات التى أعد فيها البحث (وقد يرى البعض تحميلها على السنة الأخيرة فقط) على اعتبر أن الإنفاق على البحث يعالج وفقا للمعيار وفقا للمعيار IAS ٣٨ ، ومعيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣كمصروفات .**

ولكن هذه المعالجة لاتتفق ومبدأ المقابلة ذلك أن المنشأة ستحصل على منافع اقتصادية مستقبلة من هذا الاختراع (إنتاج بواخر للبيع وبيعها وتحصيل قيمة المبيعات) إذاً كيف تثبت المنشأة إيرادات بيع بواخر تقابلها تكاليف إنتاجها التى لاتتضمن تكلفة الاختراع ذاته والذى بدونه لايكون هناك إنتاج تجارى (البواخر) من أساسه ، يتم بيعه ثم تحصيل ثمنه ؟

ويمكن عرض أكثر من رأى لمعالجة مبلغ ٥٠ مليون جنيه تكلفة الباخرة الاختراع النموذج والتكاليف الأخرى منها بحث تنمية ويعتمد فى المعالجتين ١ ، ٢ التاليتين على أن براءة الاختراع أصل غير ملموس تم إنتاجه داخلياً وقد استوفى شروط الإثبات أى اعتبار أن براءة الاختراع ليست شبيهة بالاسم التجارى أو البنود الأخرى التى وردت بالفقرتين ٥١ ، ٥٢ من المعيار IAS ٣٨ وتطلب المعيار IAS عدم اثباتها كأصول غير ملموسة مع ملاحظة أن العمر المفيد للبراءة فى المثال ٥٠ سنة **(وسيتم استخدام حسابات القرار ٢٠٤ – وليس مفاهيمه)** :

إقتراح (١) : **توزيع تكلفة الاختراع (وغيرها)** :

تنبنى تلك المعالجة على اعتبار أن الاختراع يفيد الأصل غير الملموس (براءة الاختراع) ويفيد بالتالى الإنتاج التجارى وهو ماترتب عليه تدفق للمنافع الاقتصادية على المنشأة باستمرار (إلى فترة تنتهى بانتهاء مفعول هذا الاختراع عادة بظهور اختراع جديد أو المدة القانونية والمقدر لها فى المثال ٥٠ سنة) ولأن البندين اعتمدا

على هذا الاختراع إذاً توزع تكلفته بينهما (براءة الاختراع/والإنتاج التجارى) بالتساوى.

من مذكورين

٢٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/براءات الاختراع ... وحقوق الامتياز (حـ/١٥١٢)

٢٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/تكاليف تطوير (حـ/١٥١٣)

٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بالبنوك ٢٩٣

قيد ١

وتستهلك تكلفة براءة الاختراع على السنوات المستفيدة أى خلال عمر البراءة المفيد (وهو فى النظام الأمريكى لايتجاوز ١٧ سنة وفى المثال ٥٠ سنة) . أما تكاليف التطوير فتحمل سنوياً على تكاليف الإنتاج بتوسيط حـ/الاستهلاك حيث يقفل حـ/الاستهلاك فى حـ/تكاليف الإنتاج إذا على أساس أن عمر البراءة (٥٠) سنة يقترح القيد التالى :

١٠٠٠٠٠٠ من حـ/استهلاك أصول غير ملموسة ونفقات مرسلة (حـ/٣٣٢٢)

٥٠٠٠٠٠ براءات اختراع

٥٠٠٠٠٠ تكاليف تطوير

إلى مذكورين

٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/براءات اختراع (حـ/١٥١٢)

٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/تكاليف تطوير (حـ/١٥١٣)

١٠٠٠٠٠٠ ١٠٠٠٠٠٠

قيد ٢

٥٠٠٠٠٠ من حـ/تكاليف الإنتاج ٣٦

٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/استهلاك أصول غير ملموسة تكاليف تطوير

قيد ٣

إيضاحات :

* وفقاً لهذا الاقتراح تم تقسيم تكلفة الاختراع (والتى تشتمل على تكلفة بحث التنمية وغيره) إلى نصفين (٥٠٪) نصف يخص الأصل غير الملموس (براءة الاختراع) ونصف يخص تكاليف الإنتاج التجارى .
* وتبلغ تلك التكاليف ٥٠ مليون جنيه ويرى الاقتراح أن العمر المفيد لبراءة هذا الاختراع (الباخرة غير التقليدية) ٥٠ سنة فتم استهلاك براءة الاختراع بأن يحمل على تكاليف الإنتاج خلال تلك المدة (مليون جنيه سنوياً) رغم أن المعيار الأمريكى يرى أن عمر براءة الاختراع تقل عن ذلك ورغم أن العرف العالمى يستهلك تكاليف التطوير على ٥سنوات (ولكن المعالجة تمت على أساس الاقتراح) .
* تمت المعالجة المحاسبية باعتبار أن جميع التكاليف سددت بشيكات
* ممكن إدراج قيد٣ فى قيد٢ غير أن إظهار كل منهما منفصلاً يزيد من الإيضاح مع مراعاة أن التكاليف والمصروفات تثبت على حـ/ ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ قبل (أو أثناء) التحميل على جـ / ٣٦ .
* وزيادة الإيضاح أيضاً تم فصل استهلاك براءة الاختراع عن استهلاك تكاليف التطوير رغم أن القرار ٢٠٤ اعتبرهما بند واحد (أصل غير ملموس حـ/١٥١) .

ورغم أن لتلك المعالجة مزايا من أهمها مقابلة المنافع التى تحققت من الإنتاج التجارى بتكلفة – وفقاً لهذا الاقتراح – يخص الإنتاج الذى سيباع إلا أن تلك المعالجة قد لاتتفق مع المعيارين IAS ٣٨ ، ٢٣ لأنها تعتبر البراءة أصل غير ملموس فى حين أن البعض قد يرى أنها شبيهه جوهرة بالعلامة التجارية المنتجة داخليا فلا تعتبر أصلا غير ملموس . كما قد يختلف البعض على تحديد نسبة تحميل تكاليف الاختراع على براءة الاختراع والإنتاج التجارى .

اقتراح ٢ : التكلفة تخص البراءة فقط

٥٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/براءات الاختراع

٥٠٠٠٠٠٠٠ إلى حسابات جارية بالبنوك ١٩٣

ويعتمد هذا الاقتراح أيضاً على أن براءة الاختراع ليست شبيهه بالاسم التجارى والعلامة التجارية وأصول أخرى منتجة داخليا(بالفقرتين ٥١ ، ٥٢) إذا وفقا لهذا الاقتراح تعتبر إجمالى التكاليف أصل غير ملموس (براءة الاختراع) ولاتحمل تكاليف الإنتاج بشئ (تستهلك القيمة بقيد مثل القيد رقم١ دون وجود تكاليف تطوير) .

اقتراح ٣ : براءة الاخترا تشبه الاسم التجاري والعلامة التجارية (معيار IAS ٣٨ ، ٢٣) :

قد يرى البعض أن براءة الاختراع تشبه الاسم التجارى المنشأ داخلياً الذى أوجب المعياران IAS ٣٨ ، ٢٣ عدم إثباته كأصل غير ملموس .

وطبقاً لهذا الرأى فإن جملة التكاليف تعالج كمصروفات وممكن أن يقترح أن يتم تقسيمها على السنوات التى أجرى فيها البحث . وتتضمن التكاليف وكما أشرنا تكاليف البحث الذى قد يتضمن أيضا تكاليف إنشاء الباخرة ذاتها . ويقترح إجراء القيد التالى أو تحمل سنوات سابقة بجزء .

٥٠ ٠٠٠ ٠٠٠ من مصروفات أبحاث وتجارب ٣٣١٢

٥٠ ٠٠٠ ٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بالبنوك ١٩٣

وتحمل مصروفات أبحاث وتجارب – وفقاً للقرار ٢٠٤ – على تكاليف الإنتاج (جـ/٣٦٣١٣) وعلى التكاليف التسويقية (حـ/٣٧٣١٣) حسب الأحوال . ويقصد من مصطلح مصروفات – فى العرف المحاسبى الدولى وكما أشرنا – أنها تحمل على صافى الربح أو الخسارة (وليس على مجملها) . ولذلك كان ينبغى أن تظهر تلك المصروفات – إن أريد تطبيق العرف العالمى – فى حساب من حسابات الأعباء والخسائر حـ/٣٥ (التى لايتم توزيعها على أنشطة المنشأة) رغم أنه ليس ضمنها – باستثناء الحساب ٣٥٤٥ الذى ورد دون تسمية – مايمكن أن يستوعبها .

اقتراح ٤ التحميل علي أصل

قد يفسر البعض ماجاء بالمعيارين ٢٣ ، IAS ٣٨ من «عدم إثبات العلامات التجارية وحقوق النشر ... المنتجة داخلياً كأصول غير ملموسة» على أن تكلفة تلك الأصول يمكن إثباتها كأصل بدلاً من تحميل على المصروفات .

من حـ/حسابات مدينة أخرى (١٧٧)

إلى حـ/حسابات جارية بالبنوك ١٩٣

ويتم استهلاك تلك الأرصدة سنوياً بمعدل ما على أساس قسط ثابت مثلاً لفترة العمر المفيد لهذا الأصل . ويلاحظ أنه رغم أن الحسابات المدينة حـ / ١٧٧ فى القرار ٢٠٤ ، وبصفة عامة ، تخصص فى جزء كبير منها لحسابات شخصية إلا أنها قد تستوعب هذه المصروفات . ولكن يعاب على هذا الاقتراح أنه لم يعالج إثبات النفقة على مثل هذه الأصول المنتجة داخلياً كمصروفات كما تطلب المعياران إذا اعتبرنا أن البراءة شبيهة بالاسم التجارى والعلامة التجارية أو أى أصل أخر فى الفقرتين ٥١ ، ٥٢ من معيار IAS ٣٨ . كما أن الأصول المنتجة داخليا من مفهوم معاكس مازالت دون هذا الأصل غير الملموس الذى استوفى بالفعل شروط اعتباره كذلك أصل غير ملموس وله قيمة وممكن أن يجلب منافع اقتصادية . كما أن الحسابات المدينة قدلاتكون مؤهلة للإثبات لمثل هذا الأصل .

وتجدر الإشارة مجدداً إلى أن عدم إثبات براءة الاختراع – فى الافتراضين رقمى ٣ ، ٤ المذكورين أعلاه – كأصل غير ملموس ،(أو إثباته بأقل مما صرف عليه بالفعل) ، يعنى أن البيانات المالية للمنشأة المعنية مضللة طالما اعتبرنا أن هذا البند ليس شبيها بالعلامة التجارية والأصول الأخرى بالفقرتين ٥١ ، ٥٢ المشار إليهما وعلى هذا فقد تكون المعالجة فى الاقتراح رقم ١ أنسب ويمكن أيضاً إتباع المعالجة فى الاقتراح رقم ٢ (حيث أن كلا من هذين الافتراضين يفسر براءة الاختراع عن أنها ليست شبيهه بالأصول غير الملموسة المعنية فى المعيارين IAS ٣٨ ، ٢٣ ومن ثم فهى أصول غير ملموسة رغم أنها منتجة داخلياً) .

وبالرغم من أن معالجة وجود أصل غير ملموس (مستوفى متطلبات تعريف الأصل غير الملموس) كمصروفات يعاب عليه ماذكرناه ، فإنه من رأى كثير من المحاسبين ومنهم «كيسو» و «ويجانت» أن تكاليف الأبحاث والتنمية حتى وإن كانت للتنمية، لسلعة أو عملية أو فكرة لاحقة لإصدار براءة الاختراع (للسلعة أو للعملية ...) ينبغى معالجتها ، عندما تحدث ، كمصروفات . ويعنى ذلك أن البند المثبت كأصل غير ملموس لا تظهر تكلفته هذه المصروفات التى صرفت عليه ولم تثبت كأصل غير ملموس. وقد يكون السبب فى ذلك – رغم أنهما لم يحدداه – أن تلك المصروفات

اللاحقة على أصل غير ملموس لن تجلب للمنشأة المعنية منافع اقتصادية مستقبلة . ولكن إذا تبين أن تلك المصروفات تجلب المزيد من المنافع الاقتصادية (المستقبلة) للمنشأة المعنية ، كما فى التعديلات التى تجريها منشأة على بند العلاقات مع العملاء ليس منتج داخلياً (المثبت كأصل غير ملموس) - وكما جاء فى المعيارين IAS ٣٨ (فقرة ٦٠) ، ٢٣ (فقرة ٥٣) - وعلى العكس من رأى «كيسو» و «ويجانت» فالمقترح أنه ، يحسن معالجتها كأصل غير ملموس أى بإضافتها على تكلفة الأصل غير الملموس المثبتة واعتبار البراءة لا تشبه الأصول فى الفقرتين ٥١ ، ٥٢ . والجدير بالإشارة أن «كيسو» و «ويجانت» ركزا على مناقشة براءة الاختراع المشتراه وليست المنتجة داخلياً .

اقتراح تكميلى كعلاج :

نظام التكاليف المباشرة مع النسبة الهامة

(ليس تطبيقاً للمعيارين IAS ٣٨ ، ٢٣)

من المفهوم أن نظام التكاليف المباشرة يتطلب تحميل المُنتج (السلعة أو غيرها) بالتكلفة المباشرة عليه أى المرتبطة به مباشرة . ومن هذا المنطلق ، وكما أشرنا ، يمكن الفصل بين النفقات المنصرفة (المحملة) على أصل غير ملموس وتلك المنصرفة على المنشأة ككل (أى العامة). وفيما يتعلق بالمثال السابق عن الباخرة (غير التقليدية) الاختراع (النموذج) يمكن إيجاد رابطة مباشرة بين بعض النفقات وبين الأصل غير الملموس (وهو براءة الاختراع)، وتطبيق أيضاً النسبة الهامة التى أشرنا إليها . فمثلاً : ١- مصروفات البحث التى أدت اختراع الباخرة ترتبط مباشرة وبنسبة كبيرة بوجود «براءة الاخترع» (فالبحث عن التنمية بما يتفق مع المعيارين IAS ٣٨ ، ٢٣) ، ٢ - تكلفة إنتاج الباخرة الاختراع ترتبط ١٠٠٪ ببراءة الاختراع إذ هى الاختراع ذاته. ٣- الأتعاب والمصروفات القانونية تنفق للحصول على براءة الاختراع ولحمايتها ولتأمينها . ومن جهة أخرى فإن المصروفات فى رقم١ (أكثر من المصروفات فى رقمى ٢ ، ٣) لها ارتباط بالإنتاج التجارى للبواخر - ولكن ليس بنفس الدرجة المباشرة التى ترتبط بها بالأصل غير الملموس (براءة الاختراع) .

إذاً ممكن أن تكاليف براءة الاختراع المنتجة داخلياً =

نسبة كبيرة من تكاليف البحث +١٠٠٪ من تكاليف الباخرة والاختراع + م. قانونية

وعن تكلفة حق النشر (والتأليف/الإمتياز وهو المسمى بالقرار ٢٠٤) الذى ينتج داخلياً فإنها قد تشتمل عادة على تكاليف التأليف والتكاليف القانونية (من أتعاب محامين ومصروفات ورسوم ...) المرتبطة بالنشر . ويختلف الأمر هنا من ناحية «شكل» الأصل الذى يتم إنتاجه وتصدر له حق النشر وهو الكتاب (عن الباخرة) . ثم إن ذلك الأصل الذى ينتج داخلياً يصدر عادة بكميات كبيرة (طبع عدة آلاف من النسخ مثلاً) – فى حين أنه فى براءة الاختراع ينتج فقط باخرة واحدة – وبعد هذا الطبع يصدر ترخيص بالنشر ثم يتم النشر . ومن الصعب اعتبار تكاليف طبع ١/٢ مليون نسخة من كتاب ما مثلا ترتبط مباشرة بالأصل غير الملموس وهو حق النشر، وإنما هى ترتبط مباشرة بتكاليف الإنتاج التجارى .

إذاً ممكن أن تكاليف حق النشر (والتأليف) المنتجة داخلياً =

نسبة كبرى من تكاليف التأليف + ١٠٠٪ تكاليف قانونية

وقد يرى البعض تضمين تكاليف النشر فى تكاليف الإنتاج التجارى على اعتبار أن الكتاب المطبوع لن يوزع إلا إذا اعتمد نشره . ولكن قد يرد على ذلك بأن الحصول على حق النشر يتم مرة واحدة ولكتاب واحد (بغض النظر عن عدد مرات طبع ونشر «نفس الكتاب») ومن ثم تكون إضافة نفس تكاليف النشر إلى تكاليف كل طبعة (أى كل حجم لإنتاج تجارى) لذات الكتاب إجراءاً محاسبياً غير متبع وتكراراً قد لايلقى قبولاً عاماً .

ويلاحظ أن حق النشر (والتأليف) من البنود التى يسهل تمييز discretc الأرباح التى تتحقق منها (باعتبار أنها حق امتياز roy.lty على كتاب وبالتالى يسهل معرفة الربح المحقق منه) ومع هذا فإن تحديد تكلفته – وكما جاء فيما تقدم – يخلق مشكلة وقد يختلف الوضع بالنسبة للشهرة – وكما سيجئ – التى قد تتولد داخلياً (عند إعادة التقييم أساساً) أو التى تتحدد عند الاندماج لأن فصل الأرباح التى تتحقق منها ليس بسهولة ما عليه الحال بالنسبة لحق النشر (والتأليف ..) .

وممكن كرأى اجتهادى فيما يتعلق بتحديد تكلفتى براءة الاختراع وحق النشر (والتأليف) اللذين يتم إنتاجهما داخلياً – ويرى المعياران IAS ٣٨ ، ٢٣ فى الأخيرة

عدم إثباتها كأصل غير ملموس – عرض هذا التقسيم :

* التكلفة الأساسية المنشئة للأصل غير الملموس داخلياً :

فى براءة الاختراع = نسبة كبيرة من تكاليف البحث للتنمية + نسبة من تكلفة الاختراع (النموذج).

فى النشر = تكلفة التأليف + تكلفة النشر قد تضاف نسبة منها .

يضاف :

* تكلفة مرتبطة بها :

تكلفة قانونية (مصروفات رسوم تسجيل ... وأتعاب محاماه إن وجدت) لإنتاج براءة الاختراع أو حق النشر على حد سواء .

أما عن باقى تكاليف البحث وباقى تكاليف الاختراع (بالنسبة لبراءة الاختراع) وتكاليف الطبع (بالنسبة لحق النشر) فهى من المرجح تكاليف إنتاج تجارى.

العمر القانوني والمفيد لبراءه الاخترا (القانون الأمريكى)

يتم هنا وبإيجاز تناول عمر براءة الاختراع بالتركيز على القواعد الأمريكية (وسيتبع ذلك فيما بعد تفصيلات لعمر الأصل غير الملموس) . ولقد حدد القانون الأمريكى – وكما أشرنا – عمر براءة الاختراع بسبعة عشرة سنة (وهو المقصود بالعمر القانونى) . ويبدو وأن القانون اعتبر هذا العمر (القانونى) هو العمر المفيد للاختراع ، وبالتالى لبراءة الاختراع . رغم أن العمر المفيد لبعض الاختراعات يزيد عن ذلك كثيراً . ومن المسلم به أن العمر القانونى لبراءة الاختراع (الأمريكية) هو «الحد» الذى لاينبغى تجاوزه وإن كان يمكن تخفيض هذا الحد إن كان العمر المفيد يقل عن ١٧ سنة فيتخذ (الأخير) أساساً لاستهلاك تكلفة البراءة – أى أن العمر الأقصر – بين العمر القانونى والعمر المفيد للبراءة – whichever is shorter وكما يقول «كيسو» و «ويجانت» ، وكأمر منطقى هو الذى يتم الأخذ به وإجراء استهلاك التكلفة على أساسه ، وبالتالى فإن العمر القانونى الحقيقى قد يقل أحيانا على ١٧ سنة . والمثال – كما يقولان – فى إنتاج براءة اختراع دواء ما حيث قد يتم الانتقاص من العمر القانونى بما يتراوح بين ٥ سنوات إلى ١١ سنة «بعد إصدار issued براءة الاختراع

ولكن قـبل أن ينزل الدواء إلى أرفف الصـيـدلى . before the product goes to phrmcists shelves : ينتقص فيما بين سنة إلى ٤سنوات يتم فيها تجربة الدواء على الحيوانات وما بين ٤ سنوات إلى ستة سنوات تنقضى فى تجارب على الإنسان ومـابين سنتين إلى ٣سنوات تراجع فيـها إدارة (وكـالة) الغـذاء والدواء Food nd Drug Administrtion FDA، التجارب (والدواء) .

ويبدو غريباً من هذا المثال الذى أورده الكاتبان أن السنوات المنتقصة من هذا العمر القانونى لبراءة اختراع دواء ما تحسب بعد الحصول على براءة الاختراع وليس قبلها فالمفروض أن منح براءة الاختراع يتم بعد التجارب على الإنسان والحيوان .. (ويلاحظ أن عـدد السنوات المنقوصـة فى المثال تتـراوح بين ٧ سنوات إلى ١٣سنة وليس ٥سنوات -إلى ١١سنة) . وبكلمـات أخـرى كـيف تكون هناك براءة اخـتـراع والاختراع مازال تحت التجربة والموافقة عليه ؟

٣-١-٢-٢ منافع الأصل غير الملموس تمتد طبيعيا لخدمة أنشطة أخرى

من المفهوم أنه فى براءة الاختراع تمتد منفعة الأصل غير الملموس لخدمة الإنتاج التجارى الذى تنتجه عادة المنشأة المخترعة (طالما لم تبعه بعد) . ونفس الشئ ينطبق على حق نشر كتب حيث أن المنافع تتدفق على المنشأة الناشرة (ولها حق التأليف) من بيع الإنتاج التجارى للكتب ... وهكذا . ولكن قد تبدو المنفعة فى منح الامتياز أو الحق باستخدام الغير لممتلكات غير ملموسة (لمالك ما) مختلفة فى طبيعتها ، ولكنها بالفعل «منفعة ممتدة للغير» . فالاسم التجارى للمنشأة «س» هو أصل غير ملموس تمتلكه فإذا منحت حق استخدامه لمنشأة أخرى تعاقدت معها ، «ص» فإن هذا الحق ، وإن كان ليس أصلاً غير ملموس لدى «ص» لأنها لم تشتريه ولاتمتلكه ، الآ أنه يجلب لها (ص) منافع اقتصادية، عن طريق بيع (ص) للإنتاج التجارى الذى يستخدم فيه هذا الاسم التجارى (كمحلات بيع المأكولات الجاهزة السريعة «سندويتشات البرجر» ... حيث تمنح «س» هذا الحق لـ «ص» التى تستغله وتحقق أرباحاً من بيع إنتاجها التجارى المرتبط بهذا الاسم) . إذاً فالاسم التجارى لمحل بيع مأكولات جاهزة سريعة «س» يجلب لها منافع اقتصادية من بيعها مباشرة للإنتاج

التجارى الذى يحمل الاسم التجارى لها ثم هو يجلب أيضاً لها (س) منافع عندما يتم تأجيره أو اعطائه بموجب عقد للاستغلال لـ«ص» ، لاستغلاله . أما «ص» فإنها أيضاً تحصل على منافع من هذا الاسم التجارى الذى تستغله عن طريق بيع إنتاجها التجارى (الذى يحمل هذا الاسم) .

فالأساس ، وكما سبقت الإشارة ، هو بيع الإنتاج التجارى الذى يتم بناء على استخدام الأصل غير الملموس وعوامل أخرى .

٣-١-٣ القرار ٢٠٤ والمعيار ٢٣

٣-١-٣-١ القرار ٢٠٤

تناول القرار ٢٠٤ فى شأن الأصول غير الملموسة عدداً من الحسابات ولأن منها مايرتبط بالأبحاث (مثل تكاليف التطوير حـ/١٥١٣) فقد ضمنا العرض التالى للأصول غير الملموسة مصروفات الأبحاث :

* أصول أخرى حـ/١٥

«وتشمل»

أصول غير ملموسة حـ/١٥١:
* الشـــــــهرة حـ/١٥١١
* براءات الاختراع، العلامات التجارية، حقوق امتياز وتأليف حـ/١٥١٢
* تكاليف التطوير حـ/١٥١٣

نفقات مرسلة حـ/١٥٢:
* نفقات تحديث فروع ومعارض للنشاط التجارى حـ/١٥٢١
* **مساهمة المنشأة فى إنشاء أصول غير مملوكة لها وتخدم أغراضها .. حـ/١٥٢٢**
* مقابل حق الانتفاع بمتاز عن طريق الشراء بالجدك حـ/١٥٢٣

نفقات مؤجلة حـ/١٥٣ (حـ/مؤقت):
* نفقات تأسيس حـ/١٥٣١
* نفقات ماقبل بدء الإنتاج/التشغيل حـ/١٥٣٢
* حملة إعلانية حـ/١٥٣٣

↑ أصول غير ملموسة .. تكاليف (إيرادية) ↓

* أبحاث وتجارب .... حـ/٣٣ تحمل كتكاليف إنتاج أو تسويق

وعن البند الأخير يلاحظ أن معايير المحاسبة – ومعها المعيار ٢٣ – تتطلب وكما أشرنا معالجة نفقات الأبحاث التى ليست من أجل التنمية وأيضاً ليست كأصل غير ملموس على المصروفات وليس على تكاليف الإنتاج (أو التكاليف التسويقية) .

ومن الواضح أن حـ/أصول غير ملموسة يتضمن مفردات متعارف على أنها من الأصول غير الملموسة إن استوفت شروطها كالشهرة (والتى تعاملها كثير من معايير المحاسبة معاملة مستقلة عن باقى الأصول غير الملموسة ، وفى بريطانيا معيار خاص بها رقم ٢٢ SSAP 22 روجع سنة ١٩٨٩) وبراءات الاختراع وحقوق الامتياز – وإن كان يمكن تضمين هذا الحساب أيضاً حـ/١٥١٢ بعض ماجاء فى معيار IAS ٣٨ فيما تقدم مثل رخص صيد الأسماك ورخص تشغيل المصانع وإن كانت هناك منشأت ومنها «مصرية تعالج البندين الأخيرين كمصروفات – وتكاليف التطوير (شرط استيفاء متطلبات معيار الأصول غير الملموسة) كما أن النفقات المرسملة (حـ/١٥٢) هى الأخرى متعارف عليها . (ترك القرار ٢٠٤ الحساب ١٥١٤ دون تسميته) .

ولم يوضح القرار ٢٠٤ مسألة الأصول غير الملموسة المنتجة داخلياً وان كان ذلك قد عولج فى المعيار ٢٣ .

أما حساب نفقات مؤجلة حـ/١٥٣ فهو حساب مؤقت حتى ٢٠٠٤/٧/١ وجميع ماورد به من حسابات هى ، وفقاً للمعيارين ٢٣ ، IAS ٣٨ ، مصروفات. ***النفقات قبل الإنتاج خسائر مرحلة .***

ورغم أن القرار ٢٠٤ يعالج النفقات المؤجلة ، اعتباراً من ٢٠٠١/٧/١ (كالمعيارين المذكورين) ، كمصروفات إلا أنه تطلب أن تعالج صافى نفقات ماقبل بدء الإنتاج/التشغيل (حـ/١٥٣٢) – التى تتضمن النفقات الإدارية والعمومية – كخسائر يتم بها تخفيض حقوق الملكية ، وذلك على أساس الفصل بين تاريخين : قبل ٢٠٠١/٧/١ وفى ٢٠٠٤/٧/١ للتعامل مع النفقات المؤجلة (حـ/١٥٣) :

«يجعل هذا الحساب مديناً بقيمة النفقات التالية التى تحملتها المنشأة قبل ٢٠٠١/٧/١ ، ولايجوز تحميل هذا الحساب بأية نفقات اعتباراً من هذا التاريخ بل تعالج هذه النفقات كمصروفات يتم الخصم بقيمتها مباشرة على حسابات النتيجة عن الفترة التى أنفقت خلالها ، وذلك طبقاً لما

يقضى به المعيار الخاص بالأصول غير الملموسة ، على أن يراعى معالجة صافى النفقات التى تتحملها المنشأة قبل بدء النشاط / التشغيل بتسويتها على حقوق الملكية كخسائر مرحلة . ويجعل هذا الحساب دائناً بنصيب الفترة المالية من استهلاك هذه النفقات مع مراعاة أن يتم استهلاك هذه النفقات فى مدة أقصاها ثلاث سنوات تنتهى فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ أو المدة التى ينتظر استفادة المنشأة خلالها من هذه النفقات أيهما أقل» [٣٢] .

مثال :

بلغت نفقات تأسيس المنشأة ص لإنتاج الأحذية فى ٢٠٠٠/٧/١ (٥٠) ألف جنيه كما بلغت نفقات ماقبل بدء الإنتاج (١٠٠) ألف جنيه صرفت كلها فى يومين حتى ٢٠٠٠/١٢/٣١ ونفقات الحملة الإعلانية فى ٢٠٠٠/٧/١ (١٥٠) ألف جنيه . وقد أثبتت ص جميع هذه النفقات على حساباتها المختصة ، وتستهلك المنشأة هذه النفقات جميعها على خمس سنوات وقد بدأت تجربة الإنتاج فى ٢٠٠١/١/١ حيث أنتج (كتجربة) ١٠٠ حذاء بيعت بمبلغ صافى ١٠٠٠جنيه . والمطلوب إجراء المعالجات المحاسبية للمنشأة حتى ٢٠٠٤/٦/٣٠ :

ونقترح تطبيقاً للقرار ٢٠٤ المعالجات المحاسبية التالية :

أ- فى الفترة المالية من ٢٠٠٠/٧/١ حتى ٢٠٠١/٦/٣٠

ح/ نفقات تأسيس بالألف جنيه

مدين	دائن
٥٠ ٧/١	١٠ استهلاك
	٤٠ رصيد آخر
٥٠	٥٠

ح/ صافى نفقات ماقبل الإنتاج بالألف جنيه

مدين	دائن
١٠٠	١٠ استهلاك
	١ بيع
	٨٩ رصيد أخر
١٠٠	١٠٠

ح/ استهلاك نفقات مؤجلة بالألف جنيه

مدين	دائن
١٠ تأسيس	
١٠ ماقبل الانتاج	٥٠ أ.خ
٣٠ إعلانية	
٥٠	٥٠

ب- فى الفترة المالية ٢٠٠١/٧/١ حتى ٢٠٠٤/٦/٣٠ (ثلاث سنوت)

حـ/ نفقات تأسيس بالألف جنيه

٤٠ رصيد أول	٤٠ استهلاك (٣ سنوات)
٤٠	٤٠

حـ/ صافى نفقات ماقبل الإنتاج بالألف جنيه

٨٩ رصيد أول	٨٩ خسائر مرحلة
٨٩	٨٩

حـ/ حملة إعلانية بالألف جنيه

١٢٠ رصيد أول	١٢٠ استهلاك
١٢٠	١٢٠

إيضاحات عن القرار والمثال :

أ- **فى الفترة من ٢٠٠٠/٧/١ إلى ٢٠٠١/٦/٣٠** (أى سنة مالية) تحمل حـ/استهلاك النفقات والحملة (ويقترح المثال حساباً واحداً للأنواع الثلاث : نفقات تأسيس ونفقات ماقبل الإنتاج وحملة إعلانية) بمبالغ ١٠ آلاف جنيه ، ١٠ آلاف جنيه ، ٣٠ ألف جنيه على التوالى وجميع هذه النفقات حدثت قبل ٢٠٠١/٧/١ . وقد اقترح أن نفقات ماقبل الإنتاج يبدأ حساب استهلاكها منذ ٢٠٠١/١/١ أى عن ٦شهور (١٠ آلاف جنيه = ٢٠ ألف جنيه × ١/٢) . وقد استنزل الاستهلاك من مبلغ رصيد كل نفقة والحمله لتصبح الأرصدة فى ٢٠٠١/٦/٣٠ على التوالى : ٤٠ ألف جنيه ، ٨٩ ألف جنيه ، ١٢٠ ألف جنيه . ويقفل حـ/الاستهلاك فى حـ/ أ.خ (أو وفقا للقرار ٢٠٤ يحمل على مراكز التكلفة حـ / ٣٦ أو حـ / ٣٧ أو ٣٨ حسب الأحوال) .

ب- **أما فى الفترة من ٢٠٠١/٧/١ فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ (ثلاث سنوات) فإنه :**

* يتم حساب استهلاك لنفقات التأسيس وللحملة الإعلانية عن ٣ سنوات معاً . وظهرت الحركة عن الثلاث سنوات فى حساب واحد دون رصيد لتسهيل المتابعة . ولنفس السبب لم يصور حساب الحمله الإعلانية الآ فى الفترة الثانية .

* يتطلب القرار ٢٠٤ أن تستهلك النفقات (دون تحديد لمسمياتها) حتى ٢٠٠٤/٦/٣٠ حتى وإن كانت استفادة المنشأة من تلك النفقات تزيد على ذلك وهى فى المثال حتى ٢٠٠٥/٦/٣٠ (خمس سنوات لنفقات التأسيس والإعلان، وحتى ٢٠٠٥/١٢/٣١ لنفقات ماقبل الإنتاج) . ولذلك فقد تحمل حساب الاستهلاك لنفقات التأسيس والإعلان عن ٣ سنوات بكامل رصيدها (تطلب القرار أن تستهلك على ٣سنوات أو مدة استفادة المنشأة أيهما أقل) .

جـ- نفقات ماقبل بدء الإنتاج أو التشغيل :

*** عن نفقات ماقبل بدء الإنتاج (أو التشغيل) فقد تطلب القرار ٢٠٤ أن يحمل «صافى» تلك النفقات على حقوق الملكية كخسائر - هذا إذا لم نطبق على حساب نفقات ماقبل بدء الإنتاج عبارة يتم استهلاك تلك النفقات فى فترة أقصاها ثلاث سنوات . أما إن تم تطبيق تلك العبارة فإن رصيد ٢٠٠١/٧/١ لتلك النفقات والبالغ ٨٩ ألف جنيه يستهلك بأكمله فى ٢٠٠٤/٧/١ رغم أن المثال حدد استفادة المنشأة بأكثر من عن تلك المدة ومن ثم لن يحمل شئ بعد ذلك كخسائر مرحلة تخصم من حقوق الملكية . وبكلمات أخرى فإنه إما يتم اعتبار صافى تلك النفقات خسائر أو يتم استهلاكها .**

* إذاً يمكن إجراء الاستهلاك العادى الذى تقوم به المنشأة (وهو ٢٠ ألف جنيه سنوياً) ويصبح رصيد حـ/صافى نفقات ماقبل بدء الإنتاج/التشغيل فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ - ان أخذنا بالعمر المفيد فى المثال وليس طبقاً للقرار ٢٠٤ الذى يحدد ثلاث سنوات فقط للاستهلاك- مبلغ ٢٩ ألف جنيه (٨٩ ألف - ٦٠ ألف جنيه استهلاك) يحمل، وفقا للقرار ٢٠٤ ، على حقوق الملكية لخسائر مرحلة . ولكن إن اتبع ذلك فمعناه وكما أشرنا أن هذه النفقات لم تهلك على ثلاث سنوات كما تطلب القرار ٢٠٤ (أى أن الاستهلاك لم يؤد إلى جعل رصيد الحساب صفراً بما يبدو وأنه لايتفق والقرار) .

* ومن جهة أخرى فإن اعتبار مبلغ ٨٩ ألف جنيه خسائر مرحلة وعدم إهلاكه منذ ٢٠٠١/٧/١ يعنى عدم حساب الآ ستة شهور فقط استهلاك لتلك النفقات وهو أيضاً لايتفق وماتطلبه القرار ٢٠٤ من ضرورة «يجعل هذا الحساب دائناً بنصيب الفترة من استهلاك هذه النفقات» .

* ويبين المثال أن معظم نفقات ماقبل بدء الإنتاج بما فيها تجربة إنتاج ١٠٠

حذاء قد حدثت خلال يومين فقط قبل ٢٠٠٠/١٢/٣١ وأن مبلغ بيع الأحذية هو صافى بعد خصم تكلفة البيع .

* تم تفسير مصطلح «صافى» نفقات ماقبل بدء الإنتاج / التشغيل ، الوارد بالقرار ٢٠٤ – على أنه يعنى إجمالى النفقات المنصرفة مخصوماً منها قيمة ماتحقق من بيع الأحذية فى فترة التجارب (١٠٠٠جنيه) ، وأية نفقات مرتبطة أخرى مع ملاحظة أن نفقات ما قبل الإنتاج قد تضمنت تكاليف انتاج تلك الأحذية التجريبية.

د- من المفهوم أن نفقات التأسيس والحملة الإعلانية حدثت فى تواريخ مختلفة وإنما لسهولة المتابعة افترض المثال أن جملتها المؤثرة ظهرت فى ٢٠٠٠/٧/١ .

هـ- تختلف طبيعة نفقات ماقبل بدء الإنتاج/التشغيل عن طبيعة نفقات الأبحاث والتجارب التى يوظفها القرار ٢٠٤ وفقا للقواعد كتكاليف إنتاج أو تكاليف تسويقية ، حسب استفادة نشاطى الإنتاج والبيع منها .

٣-١-٣-٢ المعيار ٢٣

من المتطلبات الهامة بمعيار المحاسبة المصرية ٢٣ لإثبات الأصل غير الملموس مايلى :

* «يتطلب الاعتراف بالبند كأحد الأصول غير الملموسة أن يثبت لدى المنشأة أن البند يتفق مع :

أ- تعريف الأصل غير الملموس «أنظر الفقرات ٥ إلى ١٥» .

ب- معايير الاعتراف بالأصل غير الملموس الواردة فى هذا المعيار «أنظر الفقرات ١٧ إلى ٤٨» .

* يعترف بالأصل غير الملموس إذا :

أ- كان من المحتمل أن تتدفق إلى المنشأة منافع اقتصادية مستقبلية يمكن أن تنسب إلى الأصل.

ب- كان من الممكن قياس تكلفة الأصل بصورة موثوق بها [٣٣] .

ويتطابق المعيار ٢٣ – بشكل كبير – مع المعيار IAS ٣٨ بما يعتبر تنفيذاً مناسباً وفقاً للقرار الوزارى ٥٠٣ لسنة ١٩٩٧ الذى أشار إلى وجود هذا التطابق . ولكن يلاحظ ، وكما أشرنا سابقاً أن المعيار أورد مصطلح «محتمل كترجمة لمصطلح prob-ble. فى حين أن المعنى فى المحاسبة الغربية والأمريكية «إحتمال مرجح» (فى قائمة الترجمة ثلاث درجات للاحتمال ، بما قد يجعل أى احتمال كان ولو ضعيفاً لتدفق منافع من بند موجباً لاعتباره أصل غير ملموس وبما لايتفق والمقصود من

المصطلح . ويمكن ترجمة مصطلح ttribute. على أنه «ينسب إلى» (كما جاء بالمعيار ٢٣) أو «يخصص على» (وممكن أيضاً يساهم) . ومصطلح «الاعتراف» هو ترجمة لمصطلح recognition كما أشرنا ولكن معظم المحاسبين بالغرب وأمريكا يتعاملون معه على أنه «إثبات» .

٣-١-٤ المنافع قصوى (وممكن أقل)

يبين المعياران ٢٣ IAS ٣٨ (فى الفقرات المتقدمة) أن النفقة يمكن أن تعالج كأصل غير ملموس إذا كان - كأحد شروط الإثبات - الاحتمال المرجح أن تجلب للمنشأة منافع اقتصادية مستقبلة (بما يتفق مع ما جاء فى فصل ٣) . ولكن هل تتحدد لهذه المنافع درجة معينة من الفاعلية : أقصى درجة من المنافع الاقتصادية وأقل درجة .. من هذا الأصل أم هى مجرد منافع ؟ وهل ترتبط تلك المنافع فقط بالغرض من النفقة ولاتأتى إلا إذا أنفقت النفقة فى الغرض . فالمنشأة س لإنتاج المستحضرات الطبية قد تنفق مئات الألوف من الجنيهات على بحث من أجل الحصول على دواء جديد لعلاج مرض ما فإن نجحت س فى ذلك البحث وتبين أن الابتكار الجديد كان فعالاً فى علاج ذلك المرض فالمرجح أن تتدفق منه عليها منافع اقتصادية مستقبلة . وفى العادة فإن تلك المنافع هى أقصى مايمكن حصول س عليه (لأنها المستهدفة) ولكن قد لاينجح البحث وتفشل س فى الابتكار وفى الحصول على «أقصى» المنافع . ولكن - وبالمصادفة - قد تحقق س نجاحاً فى مسألة جانبية - غير مستهدفة وغير مخطط لتحقيقها - مثل إكتشاف وسيلة ما فى تنمية طريقة إنتاج دواء ما أو غير ذلك . وهذه التنمية تساعد ولاشك فى تحقيق منافع اقتصادية لـ س ولكنها منافع قد تقل فى أهميتها وفاعليتها عن ما كان من الممكن أن يتحقق فى حالة البحث المخطط له ان كانت نتائجه مذهلة ومحققة كالمأمول .

وبكلمات أخرى فإن الإنفاق على بحث قد لايؤدى إلى منفعة استهدفها (أقصى منفعة) هذا البحث ولكنه أدى إلى منفعة جانبية أقل أهمية ، ولكنها منفعة . ومن الصعب القول أن تلك المنفعة الجانبية ليست كذلك أى ليست منفعة . فهناك أقصى منفعة، وهناك أدنى منفعة وبينهما أيضاً منافع ومن ثم فهناك أصل غير ملموس أعطى أقصى منفعة وهناك أصل غير ملموس أعطى أقل .

وقد أشرنا فيما تقدم بأن معايير المحاسبة لم تحسم بشكل قاطع بعض المسائل المحاسبية - كعدم تحديد النسبة التى تعتبر عندها البنود المخزونة فى منشأة ما والتى

لاتتصف بمواصفات المخزون ، من هذا المخزون وتركها لتقدير المحاسبين – ويمكن أن تضاف إلى تلك المسائل مسألة تحديد أهمية وفاعلية المنافع الاقتصادية المستقبلة الممكن أن تتدفق على المنشأة من أصل ما .

يضاف إلى هذا ، أيضاً ، مسألة هامة أخرى ، فالمنفعة الاقتصادية المستقبلة سواء هى القصوى أو أقل ينبغى إن ثم اثباتها بالقوائم (والدفاتر) أن يتم مقابلتها بتكلفتها الصحيحة (المناسبة) .

٣-٢ الإنفاق على الأبحاث والتنمية (التطوير)

يقع الإنفاق على الأبحاث على خط رفيع للغاية بين كونه مصروف أو أصل غير ملموس . وكثير من المحاسبين يفضلون المعالجة الأولى (مصروف) ومع هذا فإن الإنفاق على شراء أو توليد أصل ما – نتيجة بحث للتنمية – توفرت فيه شروط الأصل غير الملموس تعريفا واثباتا (إنطباق التعريف عليه وإمكان قياسه وجلبه للمنافع) يمكن إثباته كأصل غير ملموس .

٣-٢-١ معيار IAS ٣٨ (ومعيار ٢٣)

يبين المعيار IAS ٣٨ فى شأن الإنفاق على الأبحاث والتنمية وأيضاً الإنفاق على الأصول غير الملموسة أنه :

*** «يتم إثبات المصروف المنفق على بند غير ملموس ، كمصروف عندما يحدث إلا إذا:**

أ- شكل جزء من تكلفة أصل غير ملموس يتفق مع قواعد الإثبات «أنظر الفقرات ١٨-٥٥» .

أو ب- تم الحصول على البند عند إدماج منشأة أى الإقتناء ، وأنه لايمكن إثباته كأصل غير ملموس . فإذا كانت هذه هى الحالة ، فإن هذا المصروف «الذى يدخل ضمن تكلفة الاقتناء» يشكل جزءاً من المبلغ المنسوب إلى الشهرة «شهرة سلبية» فى تاريخ الحصول عليه «أنظر معيار IAS ٢٢ الذى تمت مراجعته ١٩٩٨ إندماج منشآت الأعمال» .

* وفى بعض الأحوال ، يحدث المصروف من أجل جلب منافع اقتصادية مستقبلة لمنشأة (ما) ، ولكن لايتم الحصول على ، أو خلق ، أصل غير ملموس أو (أى) أصل أخر يمكن إثباته. ففى مثل هذه الحالات ، فإنه يتم الإثبات كمصروف عندما يحدث . وعلى سبيل المثال ، المصروف على البحث يتم إثباته دائماً كمصروف عندما يحدث «أنظر الفقرة ٤٢» . والأمثلة على نفقات أخرى

يتم إثباتها كمصروفات عندما تحدث (و) تشمل :

أ- المصروف على بدء الأنشطة «تكاليف بدء (النشاط)» start-up activities إلا إذا كان هذا المصرف يدخل فى تكلفة بند (من بنود) الأراضى والمبانى والآلات والمعدات بموجب المعيار IAS ١٦ . وقد تتكون تكاليف بدء النشاط من تكاليف التأسيس مثل التكاليف القانونية والإدارية legal and secretarial costs التى تحدث عند تأسيس كيان قانونى a legal entity المصروف (اللازم) لافتتاح مبانى ومرافق جديدة أو لمنشأة جديدة «تكاليف قبل الافتتاح» أو مصروفات للبدء فى عمليات جديدة أو lkj[hj dxn[ )fhgBsmhr(جديدة expenditures for commencing new operations or launching new products أو عمليات جديدة «تكاليف قبل التشغيل pre or process operating costs .

ب- المصروف على أنشطة التدريب expenditure on training activities.

جـ- المصروف على أنشطة الإعلان وتنشيطها advertising and promotional activities .

د- المصروف على نقل أو إعادة تنظيم جزء من المنشأة أو المنشأة بأكملها re-organising part or all of an enterprise .

* ولاتمنع does not preclude الفقرة ٥٦ من إثبات مبلغ مدفوع مقدماً كأصل إذا كان الدفع من أجل تسليم سلع أو خدمات قد تم مقدماً وقبل تسليم سلع أو تقديم خدمات .

*** والمصروف على بند أصل غير ملموس أثبت أولاً كمصروف - للمنشأة التى تعد تقريرها re-porting enterprise - فى القوائم المالية السنوية السابقة أو فى تقارير مالية فترية ، لايثبت ، فى تاريخ لاحق ، كجزء من تكلفة أصل غير ملموس should not be recognised .s p.rt of the cost of .n int.ngible .sset .t . l.tter d.te.**

*** والمصروف اللاحق subsequent على أصل غير ملموس بعد أن تم شرائه أو اكتماله يجب إثباته كمصروف عندما يحدث إلا إذا unless :**

أ- كان من المحتمل[1] أن هذا المصروف سيمكن will en.ble الأصل من أن ينتج منافع اقتصادية مستقبلة زيادة عن أدائه المعيارى المقدر له أصلاً in excess of its origin.lly .s-sessed st.nd.rd of perform.nce .

وب- إن هذا المصروف ، يمكن قياسه وتخصيصه على الأصل بشكل يعتمد عليه .

فإذا تم استيفاءهذين الشرطين if these conditions .re met فإن المصروف اللاحق يجب أن يضاف إلى تكلفة الأصل غير الملموس .

* والمصروف اللاحق على أصل أثبت كأصل غير ملموس ، يتم إثباته كمصروف ، إذا كان هذا

المصروف لازما للمحافظة على الأداء المعيارى المقدر أصلاً لهذا الأصل is recognised as ... an expense if this expenditure is required to maintain the asset at its originally assessed standard of performance. وفى أحوال كثيرة فإن طبيعة الأصول غير الملموسة تجعل من غير الممكن تحديد فيما إذا كان المصروف اللاحق من المرجح أن يؤدى إلى زيادة أو المحافظة على enhance or maintain المنافع الاقتصادية التى ستتدفق على المنشأة من هذه الأصول. يضاف إلى ذلك ، فإنه كثيراً (ما يكون) ، من الصعب ربط مثل هذا المصروف مباشرة بأصل غير ملموس بعينه بدلاً من نسبته إلى المنشأة ككل . ولذلك ، فإنه فقط من النادر ، أن يحدث مصروف (ما) بعد الإثبات الأولى لأصل غير ملموس مشترى ، أو بعد اكتمال أصل غير ملموس منتج داخلياً يترتب عليه result إضافة على تكلفة (هذا) الأصل غير الملموس .

* ومتفقا مع الفقرة ٥١ فإن الانفاق اللاحق على العلامات (التجارية)أسماء وعلامات الصحف ، وحقوق النشر وقوائم العملاء والبنود المشابهة فى جوهرها «سواء أكانت مشتراه خارجياً أو منتجه داخلياً» يتم إثباته كمصروفات ، على الدوام ، لتجنب اثباته كشهرة منتجة داخلياً is always ... recognised as an expense to avoid the recognition of internally generated good-will» . (٣٤)

وتتفق هذه المتطلبات (المتقدمة) مع ماجاء مقابلاً لها بمعيار المحاسبة المصرية ٢٣ .

إيضاحات

تبين فقرات المعيار IAS ٣٨ المذكورة أنفاً وتلك المناظرة لها فى معيار ٢٣(٣٥) بعض المتطلبات والقواعد الهامة فى شأن إثبات نفقات الأبحاث والتنمية «التطوير» (وأيضاً الأصول غير الملموسة) كما يلى :

* الإنفاق على بند قد يجلب منافع للمنشأة لايثبت كأصل غير ملموس إلا إذا توافرت فيه شروط هذا الأصل . فالإنفاق على بحث هو مصروف . أما إذا كان المصروف من أجل التنمية والمحتمل(١) أن تتحقق منه منافع اقتصادية للمنشأة . (وتوافرت فيه شروط أخرى للأصل غير الملموس ومن أهمها إمكانية قياس تكلفة الأصل ....) فإنه يمكن إثبات هذا البند أصل غير ملموس .

* وإذا شكل إنفاق معين جزءاً من تكلفة أصل غير ملموس فإنه قد يمكن إضافة هذا الإنفاق إلى تكلفة الأصل غير الملموس بشروط . وهناك شرطان أن يؤدى هذا

الانفاق إلى زيادة المنافع من الأصل غير الملموس عما هى عليه وأن يمكن قياس هذا الإنفاق .

* ويكرر المعيار IAS ٣٨ – وكذلك المعيار ٢٣ – إن الإنفاق على بند معين أثبت كمصروف فى فترة سابقة اعتمدت قوائمها المالية ثم تبين – فى سنة لاحقة – أن هذا البند أصل غير ملموس فإن ماسبق إثباته كمصروف يظل كما هو ولايتم تعديله ولايعتبر تكلفة أصل غير ملموس . ورغم أنه يبدو وأن الهدف من هذا المطلب هو عدم المساس ببنود بقوائم مالية اعتمدت – حتى ولو كان ضمنها بنوداً غير صحيحة (وهى هنا حساب المصروفات) – إلا أن ذلك معناه عدم إظهار تكلفة أصل غير ملموس أو إظهارها بأقل من حقيقتها وتكون المقارنات كذلك غير صحيحة (وفقاً لما أشرنا إليه) . وتتفق هذه الفقرة مع الفقرة المقابلة بالمعيار ٢٣ والسابق الإشارة إليها وهى الفقرة ٥٢ . (وقد يرى البعض أن تعديل هذا الوضع وحتى تظهر تكلفة الأصل غير الملموس على حقيقتها يمكن أن يتم بإجراء قيد محاسبى بما سبق تحميله على اعتبار أنه مصروفات ثم اتضح غير ذلك : من حـ/الأصل غير الملموس إلى حـ/مصروفات سنوات سابقة) .

وهذه المعالجة المحاسبية لاتتفق مع المعيارين IAS ٣٨ ، ٢٣ ولا تتفق مع القواعد حيث أن القوائم قد اعتمدت .

* الإنفاق على بدء النشاط يعالج كمصروف ، ولكن إذا تم هذا الإنفاق على أصول يختص بمعالجتها المعيار IAS ١٦ الأراضى والمبانى والآلات والمعدات (PPE) فإن هذا الإنفاق يعالج طبقاً لهذا المعيار IAS ١٦ (وليس كمصروف يحمل بكامله عند حدوثه على حـ/أ.خ) .

ولم يشر القرار ٢٠٤ إلى هذه المسألة تحديداً ، أما معيار المحاسبة المصرية رقم٢٣ – والذى تطلب القرار ٢٠٤ العمل به – فإنه يتفق مع المعيار IAS ٣٨ فى هذا الخصوص .

* وعندما تنفق منشأة على بند من المنتظر أن يجلب لها منافع اقتصادية مستقبلة ولكن لاينشأ عن ذلك الإنفاق أصل غير ملموس كما فى المصروفات على بحث ما وفقاً لما أشرنا إليه أو فى مصروفات بدء النشاط أو مصروفات أنشطة التدريب أو الإعلان أو إعادة تنظيم بعض أنشطة المنشأة فهى تعالج كمصروفات . ويلاحظ أن

تلك الأنشطة تؤدى عادة إلى تدفق للمنافع الاقتصادية للمنشأة ومع هذا فيبدو وأن المعيار IAS ٣٨ – ويتفق معه معيار المحاسبة المصرية ٢٣ – يعتبران أن معالجة الإنفاق على تلك الأعمال والبنود قد تخضع لمعيار الأصول الثابتة (الأراضى والمبانى والآلات والمعدات) أو تعتبر مصروفات (حسب الأحوال) أكثر من خضوعها للمعيار IAS ٣٨ أو ٢٣ .

ويلاحظ أن المعيار IAS ٣٨ – وكذا ما جاء مقابلا بالمعيار ٢٣ – ذكرا مصطلح reorg.nising أى إعادة تنظيم ولم يذكرا مصطلح restructuring أى إعادة هيكله . وهناك فرق ، إلى حد ما بين المصطلحين . ذلك أن عملية إعاد ةالتنظيم تبدو نسبياً أبسط وتشمل نشاط ضمن أنشطة المنشأة أو جزء منه إما إعادة الهيكلة فهى عملية أكبر وأضخم وقد تؤدى إلى وضع هيكل جديد للمنشأة فى جميع أو معظم أنشطتها الفنية والإدارية بما فى ذلك تحديد الإختصاصات والسلطات والمسئوليات وإلغاء أو دمج إدارات والاستغناء عن بعض العاملين وأيضاً تعديل النواحى الفنية والمالية والخططية ... إلخ . كما يلاحظ أن المعيار IAS تناول مصطلح cquisition. وهو كما أشرنا امكن أن يستخدم بمعنى اقتناء أو شراء.

الإنفاق اللاحق على الأصل غير الملموس

من متطلبات المعياران ٣٢ ، IAS ٣٨ عن الإنفاق اللاحق على أصل غير ملموس مايلى :

أ- هذا الإنفاق مصروف إلا أن كان من المحتمل(١) (المرجح) أن يمكن هذا المصروف الأصل من أن يجلب للمنشأة منافع اقتصادية تزيد عما ينتجه بأدائه المحدد له معياريا فى الأساس فإنه يمكن حينئذ إثبات هذا الإنفاق على تكلفة هذا الأصل غير الملموس (طالما ربطت به) شرط أنه يمكن قياس هذا المصروف بشكل يعتمد عليه .

ب- وفى أحوال كثيرة – وحسب طبيعة بعض الأصول – فإنه وفقا للمعيار IAS من غير الممكن تحديد إن كان المصروف اللاحق يؤدى إلى زيادة المنافع الاقتصادية من الأصل أو المحافظة عليها .

جـ- وفى أحوال مينعة فإنه من الصعب تخصيص مصروف ما على أصل ما بعينه أو على المنشأة ككل .

(ويلاحظ أن المعيار ٢٣ ذكر مصطلح احتمال ولم يذكر أنه احتمال مرجح كما أشرنا انظر قائمة الترجمة) .

ويبين جانب مما جاء أعلاه - بالمعيارين ٢٣ ، IAS ٣٨ فى فقرة ٦١ - عن المصروف اللاحق على أصل ما أن المعالجة المحاسبية لهذا الإنفاق تتطلب - وكما جاء عن الأصول الثابتة - إثباته كمصروف طالما أنه يحافظ على الطاقة الأصلية للأصل ولايزيدها .

من الملاحظ أنه وفقا لما جاء في المعيارين ٢٣ فقرة ٥٤، IAS ٣٨ فقرة ٦١ هناك بعض الغموض :

فالنفقة من ناحية أ- من غير الممكن فى كثير من الحالات معرفة أن كانت تؤدى إلى المحافظة على قوة (طاقة) الأصل أم تؤدى إلى زيادتها . ومن ناحية أخرى ب- يصعب معرفة إن كانت تلك النفقة تخص أصل بعينه أو تخص المنشأة ككل . ثم بعد كل ذلك حـ- لايتم رسملة تلك النفقة إلا إذا تبين أنها تودى إلى زيادة قوة (طاقة) الأصل غير الملموس فكيف ذلك وهو أمر غير ممكن فى كثير من الحالات؟

كما أن ربط النفقة بأصل غير ملموس بعينه أمر صعب (وفقا لما ماجاء بالمعيارين) .

فإنه يجدر إعادة الإشارة بأن هناك خيط رفيع للغاية يفرق بين معالجة النفقة اللاحقة على الأصل غير الملموس كنفقة مرسملة أو كمصروف . وفى هذا يهم مناقشة بعض النقاط فيما يأتى (مع ملاحظة أن من رأينا أنه من المفضل استخدام مصطلح إنفاق بدلاً من مصروف expense الذى يكرره المعياران لأن استخدام مصطلح نفقة يتسع لكى يعنى أن تلك النفقة قد ترسمل أو قد تصبح مصروفاً فى حين أن استخدام مصطلح مصروف يعنى كثيرا مصروف يحمل على حـ/أ.خ بكامله مرة واحدة) .

عدالة البند

الاجتهاد الشخصي

يرغب المحاسب فى تحقيق «العدالة» فى البند الظاهر بالقوائم المالية سواء أكان البند أصل غير ملموس أو مصروف (أو غيرهما) . وفى هذا فإنه يعتمد على مقاييس معترف بها وموثوق بها التى يتم بها تقدير المنافع الاقتصادية التى قد تتدفق على المنشأة من أصل غير ملموس بعينه وربطها به بالذات ورغم استخدام المقاييس فإنه يظل للاجتهاد الشخصى دوراً فإن كان المقياس يتطلب مثلاً إثبات أصل ما غير ملموس بالتكلفة فإن استهلاك تلك التكلفة يتطلب تحديد العمر المفيد لهذا الأصل وتحديد المنافع منه حيث يكون للاجتهاد الشخصى دوراً ينبنى على أدلة وبراهين محاسبية وغير محاسبية . فقد تبين بعض الأدلة أن العمر المفيد لأصل ما ٢٠ سنة وتبين أدلة أخرى أن العمر المفيد لنفس الأصل فى نفس التشغيل وظروفه – فى ذات المنشأة أو فى منشأة منافسة – ٣٠ أو ٤٠ سنة . وفى هذا فقد إختلفت – وكما جاء فيما تقدم النتائج والبيانات وأحكاماً لذلك تطلبت المعايير أن يعاد النظر فى قيمة الأصل غير الملموس (كما سيأتى) .

إذاً ينبغى أن تتحقق فى البند العدالة . وليس المقصود بالعدالة هنا إثباته بقيمته العادلة فقط وإنما المقصود أيضاً أن تكون مكونات (ومعالجة) البند فى الأساس صحيحه (وهل هو أصل غير ملموس أم مصروفات ؟) .

الأداء المعيارى

يتطلب المعياران IAS ٣٨ ، ٢٣ عندما يظل أداء الأصل غير الملموس كما هو «أدائه المعيارى المقدر أصلاً» كنتيجة لنفقة ما فإن تلك النفقة يتم معالجتها كمصروف. ولكن المعياران لم يحددا القواعد الواجب اتباعها (لإتمام هذا التقدير . ومن المتفق عليه أن هناك تقدير سابق لقدرة هذا الأصل غير الملموس على جلب منافع اقتصادية للمنشأة وهذا هو «التقدير الأساسى أو الأصلى أو المعيارى «س» ثم هناك تقدير يحسب لتلك النفقة وهو ص وهل ستؤدى النفقة إلى ص بالفعل أم لا ؟ وعلى اعتبار أن ص هنا قيمة الزيادة عن الأداء المعيارى المقدر أساساً للأصل originlly ssessed stndrd of performnce وتحديد قيمة ص وربطها بهذا الأصل غير الملموس «وحده» يحتاج إلى أن تكون جميع الظروف والعوامل الداخلية

والخارجية – مثل تغير الطلب وتغير السلع المنافسة وجودة الإنتاج التجارى .. – ثابتة منذ التقدير الأصلى وحتى بدء صرف النفقة . بمعنى أن تظل قدرة الأصل غير الملموس كما هى (لا زيادة ولا نقص) فإن زادت المنافع التى يمكن أن تنسب إلى هذا الأصل بعد نفقة معينة عليه ممكن أن تنسب تلك الزيادة إلى تلك النفقة .

ومن الممكن تقدير الزيادة فى قدرة أصل غير ملموس على جلب منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة كنتيجة لنفقة (أنفقت) لاحقة على ذلك الأصل وفقاً للاقتراح التالى ويتضمن خمسة إجراءات وإجراء عام :

* ضرورة التحقق أولاً من أن «جميع» الظروف والعوامل التى يمكن أن تؤثر على «قدرة» الأصل غير الملموس وعلى أداء المنشأة ككل لم تتغير (ثابتة) منذ إجراء التقدير الأصلى لهذه القدرة (إجراء عام) ولحين البدء فى صرف النفقة .

* ضرورة التحقق من أن التقدير الأساسى الذى تم على «حجم القدرة (الطاقة) الأصلية المعيارية» للأصل غير الملموس على إنتاج منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة ظل على حالة أى ثابتاً منذ إجرائه حتى تاريخ صرف تلك النفقة – ولم يقل يزد أو قل لأى سبب من الأسباب وان حدث فينبغى حساب القدرة الجديدة ومراعاة ذلك عند مقارنتها بقدرة النفقة على الأصل محل المراجعة – هو أمر لايبدو سهلاً وينبغى القيام به قبل أن يتم إجراء النفقة اللاحقة حتى يمكن أن تنسب أى زيادة إلى تلك النفقة وأن يكون هذا التقدير هو الأحسن (إجراء رقم١) .

* تحديد متوسط المنافع الاقتصادية التى يمكن أن تنسب إلى الأصل غير الملموس المعنى فى فترة ما (١٥ يوماً مثلاً) وذلك فى التاريخ السابق على إنفاق النفقة مباشرة وفى هذا فإنه يمكن حصر متوسط المبيعات التى يجلبها هذا الأصل خلال هذه الفترة مع التحقق من أن هذا الأصل هو الذى جلبها (إجراء رقم٢) . ويلاحظ أنه فى بعض الأنشطة وبعض الظروف قد لاتصلح فترة ١٥ يوماً للتقرير بالمنافع التى قد تتدفق من أصل ما كما فى الأسابيع الأولى لإنشاء سلسلة جديدة لأول مرة لمطاعم للوجبات السريعة ، حيث يكون الاسم التجارى الجديد غير معلوم بعد .

* تحديد متوسط المبيعات الممكن أن تنسب إلى هذا الأصل غير الملموس خلال فترة ١٥ يوماً تالية للنفقة المعنية (إجراء ٣) .

* القيام بنفس التحديد لفترة بعدها ١٥ يوماً أيضاً (إجراء ٤) .

* يؤخذ متوسط من نتيجة إجراء ٣ ، ٤ (إجراء ٥) .

وعلى هذا فالزيادة خلال فترة (١٥) يوماً التى يمكن أن تنسب إلى تلك النفقة التى أنفقت على هذا الأصل غير الملموس = النتيجة فى رقم ٥ – النتيجة فى رقم ٢

فمثلاً إذا كان معدل الأداء المعيارى المقدر أصلاً للاسم التجارى لمنشأة ما خلال ١٥ يوماً هو ١٠٠٠ وحدة مباعة وذلك خلال شهرى فبراير ومارس سنة ٢٠٠١ (وهو إجراء رقم١) ثم أرادت المنشأة أن تنفق على ذلك الأصل غير الملموس مبلغ ٢٠٠ ألف جنيه فى ٢٠٠١/٢/١٩ لتنمية أدائه حيث كان متوسط الأداء لهذا الأصل غير الملموس عن ١٥ يوماً حتى ٢٠٠١/٤/١٨ ١١٠٠ وحدة مباعة (وهو إجراء رقم٢) وتم إنفاق النفقة وتم بعد ذلك عند تحديد متوسط أداء هذا الأصل عن ١٥ يوماً تبين أنه يبلغ فى ٢٠٠١/٥/٤ ، ٢٠٠١/٥/١٩ : ١١٠٠ وحدة مباعة ، ١٢٠٠ وحدة مباعة على التوالى وهما الإجرائين ٣ ، ٤ ومتوسطهما ١١٥٠ وحدة مباعة (إجراء ٥) .

(ولايكفى القيام بتلك الإجراءات بل ينبغى أيضاً أن تكون الظروف والعوامل التى قد تؤثر على الأداء المعيارى لهذا الأصل غير الملموس ولأداء المنشأة ككل دون تغيير) .

إذاً هناك زيادة فى أداء هذا الأصل غير الملموس أدت إليها النفقة عليه

الزيادة = إجراء رقم ٥ – ٢

= ١١٥٠ – ١١٠٠ = ٥٠ وحدة مباعة

وعلى هذا الأساس ممكن أن يضاف مبلغ الـ٢٠٠ ألف جنيه على تكلفة الاسم التجارى . على اعتبار أن تلك النفقة قد زادت من المعدل الأصلى (المعيارى) لأداء هذا الأصل غير ملموس.

وهذه الحسبة تتم على أساس ثبات العوامل والظروف وفى ظل الظروف العادية (وليست غير العادية) للمنشأة .

٣-٣ الإثبات الأول للأصل غير الملموس بالتكلفة

تناول هذا الفصل فيما تقدم بعض مفاهيم عن الإثبات الأول باعتبار أنها ارتبطت ببعض الجزئيات الهامة فى الأصل غير الملموس المنشأ داخلياً . والأصل غير الملموس إما يتم الحصول عليه ، بالشراء أو بالإنتاج داخلياً ، فيتم إثباته أولاً بالتكلفة .

٣-٣-١ المعيار IAS ٣٨ (والمعيار ٢٣)

يتطلب المعيار IAS ٣٨ ضمن متطلباته عن الإثبات مايلى :

«ينبغى أن يتم القياس الأول للأصل غير الملموس بالتكلفة»

An intangible asset should be measured initially at cost

وقد أخذ المعيار ٢٣ بنفس المفهوم (٣٦) .

ومن المفهوم أن الإنفاق على أصل غير ملموس إذا اعتبر مصروفاً فإن هذا الإنفاق يتم إثباته – عندما يحدث – بمبلغه (الذى اختص به – أى التكلفة) .

٣-٣-٢ حصر التكلفة داخلياً (أصل منتج داخلياً)

فى التعرض للأصل غير الملموس الذى يتم إنتاجه داخلياً – وكما أشرنا – عدداً من المشكلات بما يضفى أهمية بالغة على معالجة إثباته .

٣-٣-٢-١ متطلبات هذين المعيارين

أشار هذا الفصل إلى بعض متطلبات بالفقرة ٥٣ (معيار IAS ٣٨) وتذكر الفقرة :

* «تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً لغرض الفقرة ٢٢ هى مبلغ المصروف الذى حدث منذ التاريخ الذى استوفى فيه الأصل غير الملموس قواعد الإثبات الواردة بالفقرات ١٩-٢٠ والفقرة ٤٥» . ولاتسمح الفقرة ٥٩ إعادة إثبات مصروف سبق إثباته كمصروف فى قوائم مالية سابقة أو تقارير فترية Prohibits reinstatement of expenditure recognised as an expense in previous annual financial statement or interim financial reports.

* وتشمل تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً جميع المصروفات التى يمكن أن تنسب أو تخصص ، باستخدام أساس معقول وثابت re.son.ble .nd consis-tent b.sis من أجل خلق وإنتاج وإعداد الأصل فى الغرض المخطط له . وتشمل التكلفة ، أن كان من الممكن تخصيصها if .pplic.ble :

أ – المصروفات على المواد وعلى الخدمات التى استخدمت أو استهلكت لإنتاج الأصل غير الملموس.

ب – المرتبات والأجور وتكاليف عمالة أخرى salaries, wages and other employement re-lated costs of personal generating the asset المرتبطة مباشرة بإنتاج الأصل .

جـ - أية مصروف يرتبط مباشرة بإنتاج الأصل مثل أتعاب تسجيل الحق القانونى واستهلاك براءات الاختراع والرخص التى تستخدم لإنتاج الأصل asset .

د- التكاليف الإضافية overheads الضرورية لإنتاج الأصل والتى يمكن تخصيصها بأساس معقول وثابت على الأصل ،مثل تخصيص إهلاك الأراضى والمبانى والآلات والمعدات ، وأقساط التأمين والإيجار insurance premiums and rent، . ويتم تخصيص التكاليف الإضافية بأسس تشبه أسس تخصيص التكاليف الإضافية على المخزون ،أنظر معيار IAS ٢ المخزون، on basis similar to those used in allocating overheads to inventories "see IAS 2 Inventories" .

(كما) أن المعيار IAS ٢٣ تكاليف الاقتراض ، قد وضع قواعد إثبات الفائدة باعتبارها عنصر من عناصر تكلفة أصل غير ملموس يتم إنتاجه داخلياً .

ويتفق المعيار ٢٣ فى تلك الجزئية ، بشكل عام مع معيار IAS ٣٨ [٣٧] وليس فى التفصيلات (فلم يستخدم معيار ٢٣ مثلاً مصطلح pplic.ble. أى ممكن استخدامه أو تخصيصية الذى ورد فى معيار IAS ٣٨) .

كما عرض المعياران للتكاليف التى لاتشكل جزءاً من تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً وهى مصروفات البيع والمصروفات الإدارية والمصروفات العامة الأخرى إلا أن أمكن تخصيصها على إعداد الأصل للاستخدام unless... directly attributed to preparing the asset for use ومصروفات تدريب العاملين على تشغيل الأصل to operate the asset ، وخسائر انخفاض الكفاءة inefficiencies وخسائر التشغيل الأولى intial operating losses التى تحدث قبل أن يصل الأصل إلى (معدل) الأداء المخطط له [٣٨] .

ويلاحظ أن المعيار IAS ٣٨ عندما يرغب فى الدلالة على إنتاج أصل غير ملموس يستخدم مصطلح generate (أصل منتج generated) ولايستخدم المصطلح المتعارف عليه فى الإنتاج (المعتاد) produce . ثم عاد وهو فى معرض تحديد عناصر تكلفة الأصل غير الملموس واستخدم مصطلح الإنتاج المتعارف عليه هذا (produce) واستخدم معه مصطلحاً آخر خلق (إيجاد) وإنتاج creating, producing . وممكن أن يكون المبرر فى ذلك هو أن نوعيات الأصول غير الملموسة ليست ذات طبيعة واحدة . فمثلاً براءة الاختراع المنتجة داخلياً يصلح أن يستخدم لها مصطلح إنتاج (لأنها تنتج) وممكن توليد generate أما عند ابتكار دواء جديد فقد يصلح له استخدام مصطلح خلق create . (وفى معظم الأحوال فإن ذلك التعدد اللفظى يرجع كثيراً إلى أن اللغة الإنجليزية قد تتضمن أكثر من مصطلح لمعنى واحد تقريبا) .

ومن جهة أخرى فقد استخدم معيار ٢٣ مصطلح تحميل بدلاً من تخصيص

ليقابل المصطلح الإنجليزى llocate. وهو مايؤدى - وإلى حد كبير - إلى ذات المعنى وإن كان مصطلح تخصيص - وبالذات بالنسبة للتكاليف الإضافية overheads والتى استخدم لها المعيار ٢٣ مصطلح تكاليف غير مباشرة - قد يكون أقرب للمعنى .

ومهما يكن من أمر فإن معيار ٢٣ والمعيار IAS ٣٨ فى تناولهما لإثبات الأصل غير ملموس المشترى والمنتج داخليا حسب الأحوال قد حددا عدداً من القواعد من أهمها مايلى :

* يثبت الأصل غير الملموس ، عند الإثبات الأول ، بالتكلفة (ثم وكما أشرنا بإعادة التقييم) .

* تتحدد التكاليف بما يمكن تخصيصه على واستفاد به بالفعل الأصل غير الملموس .

* (ولايدخل فى ذلك تكاليف البيع والإدارة) .

* التكاليف الإضافية أو غير المباشرة التى تحملتها المنشأة من أجل انتاج الأصل غير الملموس تضاف إلى تكلفته طالما أمكن تحديدها بدقة وبشكل يعتمد عليه .

* يؤخذ فى تحديد التكلفة قواعد المعيارين : المخزون وتكاليف الاقتراض .

٣-٣-٢-٢ متطلبات تحتاج إلى مزيد من المناقشة

تتطلب الفقرتان ٥١ ، ٥٢ من المعيار IAS ٣٨ - وتقابلهما الفقرتان ٤٤ ، ٤٥، بالمعيار ٢٣ ، وكما أشرنا ، عدم إثبات (بالقوائم المالية) بعض البنود - كالعلامات (والأسماء) التجارية وحقوق النشر ومايشبههما مادياً - كأصول غير ملموسة إن تم إنتاجها داخلياً على اعتبار أنه «لايمكن» تمييز تكلفة هذه الأصول عن تكلفة تنمية المنشأة ككل . فإذا كان الأمر كذلك فكيف يمكن إجرائه وإعداد ماتتطلبه الفقرة ٥٤ المشار إليها أى تحديد تكاليف الخامات والأجور والمصروفات الخاصة بإنتاج أصل غير ملموس داخلياً وعدم اعتبارها تكلفة تنمية للمنشأة ككل ؟ ثم لماذا ؟ إذ أنه لو أمكن تمييز تكلفة الأصول غير الملموس المنتجة داخلياً (المحددة بالفقرة ٥١) فإنه (وفقاً لهذه الفقرة) لن يتم إثبات تلك التكلفة كأصل غير ملموس . ولايغير من ذلك أن الفقرة ٥٤ (وتقابلها الفقرة ٤٧ فى معيار ٢٣) المشار إليها تطلبت «إيجاد أساس معقول وثابت» لتحديد تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً ولكنها لم تبينه .

٣-٣-٢-٣ استخدام بالتكلفة المباشرة وغير المباشرة مثل معاملة الأصل الثابت أو المخزون

ويرتبط بالفقرتين ٥١ ، ٥٢ من معيار IAS ٣٨ – اللتان تقابلهما الفقرتان ٤٤ ، ٤٥ فى معيار المحاسبة المصرية ٢٣ ، متطلبات (ومصطلحات) تبين أن تحديد تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً أمر ممكن إجرائه ويتبع فى ذلك نفس الأسس عند تحديد تكلفة أصل ثابت أو بند مخزون أى باتباع نظام التكلفة المباشرة (وغير المباشرة) لتحديد التكلفة. وفى تحديد تكلفة المخزون مثلاً أن كل نفقة «تؤدى إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى» (أى مباشرة عليه أو أدت إليه) هى تكلفة مخزون . ونفس الشئ للأصل غير الملموس المنتج داخلياً (مع ملاحظة أن تكلفة المخزون فى منشأة صناعية هى تكلفة تحدث فى جزء كبير منها داخلياً لتصنيع الأصل بعكس الحال فى منشأة تجارية حيث تشترى المنشأة عادة الأصل المتداول . وهذه الحالة الأخيرة تنطبق أيضاً على منشأة تشترى أصلاً ثابتاً أو غير ملموس ولاتنتجه داخلياً) . وقد جاء إقتراحنا فى هذا الكتاب لتحديد تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً مشابهاً لما تطلبه المعياران ٢٣ ، IAS ٣٨ .

٣-٣-٢-٤ بنود أخري للانفاق على أصل غير ملموس

أثرنا فى مناقشة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً فيما تقدم مسألة التفرقة بين أصل قد ينتج أثناء توليد أصل غير ملموس داخلياً مثل اختراع ما (باخرة غير تقليدية) وبين براءة هذا الاختراع ، وفيما إذا كانت تكلفة هذه الباخرة (الاختراع) – بضع ملايين من الجنيهات – هى تكلفة تدخل فى براءة الاختراع أم هى مصروفات أم تحمل على تكاليف الإنتاج التجارى وانتهينا إلى عدد من الاقتراحات (رقم ٣-١-٢-١ ص ٧٧٨) ولكن الملاحظ أن المعيارين ٢٣ ، IAS ٣٨ لم يأخذا هذه التفرقة فى الحسبان فهما يعرضان فقط لإنتاج «أصل» داخلياً (كما جاء فى الفقرات السابقة مثل الفقرتين ٥٣ ، ٥٤ من IAS وتقابلهما الفقرتان ٤٦ ، ٤٧ من معيار ٢٣ – والأصل كما هو مفهوم الأصل غير الملموس) . ومن الأمور التى لم يوضحها المعياران أنه يستبعد من تكلفة الأصل غير الملموس المنتج داخلياً تكاليف البيع رغم أن الأصل غير الملموس ينتج عادة لاستخدامه داخلياً أكثر من بيعه . وقد يتم بالفعل بيع الأصل غير الملموس المنتج داخلياً . ولكن ذلك لايحدث وكأنه الأمر المعتاد.

وفى هذا يلاحظ أن استخدام الغير لاسم تجارى ولعلامة تجارية كما فى بعض محلات بيع المأكولات الجاهزة السريعة - حيث يعطى مالك الاسم التجارى والعلامة التجارية لشخص يتعاقد معه حق استخدام هذا الاسم وتلك العلامة فترة من الزمن - وهو مجرد استغلال أو منح امتياز وليس هو البيع المستبعدة تكاليفه بالفقرة ٥٥ من معيار IAS ٣٨ والفقرة ٤٨ من المعيار ٢٣ المشار إليهما ، ويستمر هذا الاستغلال فترة التعاقد عليه وقد تصل فى بعض الأحيان إلى مائة سنة ويزيد (كما فى منح امتياز التنقيب عن البترول أو إعداد طاقة نووية للأغراض السليمة ..) .

مثال :

أظهر ميزان المراجعة فى منشأة إنتاج المستحضرات الطبية (دينا) فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ أرصدة حسابات منها ٠,٥ مليون جنيه رصيد حساب الأجور ومكافآت على بحث لابتكار دواء جديد ، ٠,٩ مليون جنيه رصيد حساب مواد وأدوات ومعدات، وإيجار معدات للبحث وقد بدأ البحث فى ٢٠٠١/٧/١ وطلبت الإدارة - بتوصية اللجنة المختصة - وقف العمل بالبحث لابتكار دواء بالخارج يعالج نفس المرض فى دولة أخرى وتم صرف هذه المصروفات بشيكات على البنك.

وممكن اقتراح المعالجة المحاسبية التالية تطبيقاً للمعيارين IAS ٣٨ ، ٢٣ وباستخدام الحسابات بالقرار ٢٠٤ :

١٤٠٠٠٠٠ من حـ/أعباء وخسائر (حـ/٣٥٤٥)

١٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بنوك (١٩٣)

إيضاحات :

أ- تطلب القرار ٢٠٤ - وهو يتعرض لحساب نفقات مؤجلة حـ/١٥٣ - إن تعمل المنشأت بمعيار الأصول غير الملموسة الذى يتطلب اعتبار المنفق على البحث مصروفات . وفى هذا المثال فإن العمل فى البحث قد توقف من أساسه أى لامنافع اقتصادية مستقبلة منه .

ب- لم يتضمن دليل المحاسبى بالقرار ٢٠٤ حساباً محدداً ضمن المصروفات العامة - وليس ضمن التكاليف والمصروفات التى يمكن تخصيصها على أنشطة الإنتاج والبيع والإدارة - لاستيعاب مثل تلك العملية (والأقرب هو جـ / ٣٥٤٥) .

جـ- حدد القرار ٢٠٤ - وكما أشرنا - حساباً باسم مصروفات أبحاث وتجارب (حـ/٣٣١٣) وربطه بأنشطة المنشأة ولم يعتبره مصروفاً عاماً بما يمكن أن يعنى أن استخدامه قد لايتفق ومعنى مصطلح مصروفات expenses التى تخصم من صافى (وليس مجمل) الأرباح والخسائر .

وإذا إفترضنا فى المثال المتقدم العكس وأن البحث يعمل على دواء جديد تم ابتكاره فعلا أى أن العملية هى عملية للتنمية فإنه يمكن هنا عدم اعتبار براءة الاختراع شبيهه بالاسم التجارى المنتج داخلياً (الذى يتطلب المعيار IAS ٣٨ ومعيار المحاسبة المصرية ٢٣ عدم إثباته) .

ومعاملتها كأصل غير ملموس ، ويتم ذلك باستخدام حسابات القرار ٢٠٤ .

١٤٠٠٠٠٠من أصول غير ملموسة - براءات اختراع (حـ/١٥١٢)

١٤٠٠٠٠٠إلى حـ/ حسابات جارية بالبنوك

إيضاحات :

أ-تم التوصل إلى اختراع لدواء يعالج المرض المعنى والمقترح أنه يبشر بالنجاح على المرضى وهو مايشكل وجود أصل غير ملموس سيترتب عليه منافع اقتصادية مستقبلة .

ب- تم تحميل كامل التكلفة على أصل غير ملموس وإن كان هناك اقتراح بإمكانية توزيع هذه التكلفة بين أصل غير ملموس وبين الإنتاج التجارى (أنظر ٤ اقتراحات فيما تقدم نهاية الفقرة ٣-١-٢-١) .

جـ- وممكن أن يعرض رأيا بأن يتم استخدام حساب تكاليف التطوير (حـ/١٥١٣) - باعتبار أن ماصرف على البحث هو التنمية والتطوير فالمنشأة تنمى إنتاجها بتلك البراءة (البحث على دواء جديد ناجح فى العلاج) .

د - يلاحظ أن براءة الاختراع ليست ضمن البنود المنتجة داخليا والتى وردت بالمادتين ٥١ ، ٥٢ معيار IAS ٣٨ على أنها ليست من الأصول غير الملموسة .

هـ- افترض المثال أول الأمر أن جميع التكاليف سددت بشيكات ، كما أن الاختراع قد تم تسجيله باسم المنشأة ،وقد افترض المثال فى أول الأمر أن البحث استمر سنة واحدة فقط أما إذا افترض أن براءة الاختراع تشبه جوهرياً ومادياً الاسم التجارى وأن البحث استمر سنتين من ٢٠٠٠/٧/١ فإنه يمكن عرض المعالجتين البديلتين كما يلى :

اقتراح ١ : عدم التسوية إلا في نهاية البحث

٧٠٠٠٠٠ من حـ/حسابات مدينة أخرى حـ/١٧٧

٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بالبنوك

قيد ١ قبل المعالجة النهائية فى السنة الأولى

من مذكورين

٧٠٠٠٠٠ من حـ/٣٥٤٥

٧٠٠٠٠٠ من حـ/مصروفات سنوات سابقة حـ/٣٥٦

١٤٠٠٠٠٠ إلى حـ/١٧٧

قيد ٢ المعالجة النهائية

إيضاحات :

أ- تطلب المعياران ٢٣ ، IAS ٣٨ - وكما أشرنا - معالجة تكلفة الاسم التجارى ومايشبهه جوهرياً ومادياً من أصول غير ملموسة على المصروفات وعدم إثباتها كأصول غير ملموسة ومن ثم تمت مبلغ ١,٤ مليون على المصروفات، باعتبار أن هناك أصل (براءة الاختراع) ولكنه منتج ذاتيا وأن الأصل يشبه العلامة التجارية ، علاوة على أنه بحث.

ب- ولأن البحث استمر سنتين فالمقترح أن تقسم تكلفته بينهما مناصفة وممكن على أساس ماصرف فى كل سنة . وفى المثال فإن المقترح هو ٥٠٪ لكل سنة وعبارة المعالجة النهائية مقصود بها تحميل المبلغ الذى يخص السنة الأولى على المصروفات «سنوات سابقة» .

جـ- وتفترض المعالجة فى المثال فى أول الأمر فى أ العملية بحث وليست تنمية أن الإثبات يتم على حـ/مؤقت هو حـ/١٧٧ لحين معرفة نتيجة البحث ودراسة إن كان يشبهه جوهرياً الاسم التجارى أم لا وقد تمت المعالجة النهائية فى ٢٠٠٢/٦/٣٠ بالتحميل على حـ/مصروفات سنة ٢٠٠٢/٢٠٠١ وعلى م. سنوات سابقة .

اقتراح ٢ : التسوية أولاً بأول :

طالما وأن الأمر يتعلق ببحث وهذا البحث فى بدايته حيث لايكون معلوماً إن

كان الأمر تنمية إلى اختراع أم بحثا فإنه يتم ، إضافة المبالغ المنصرفة على حساب المصروفات حـ/٣٥٤٥ أولاً بأول بدلاً من حـ/١٧٧ وهو مايتفق مع المعيارين ٢٣ ، IAS ٣٨ خاصة وأن الإنفاق على بحث يعتبر مصروفات .

ورغم أن المعالجة الأولى قد تكون أنسب بتجميع التكاليف المرتبطة بالبحث فى حـ / واحد إلا أن المعالجة الثانية تتفق بدرجة أكبر من المعيارين ٢٣ ، IAS ٣٨ .

٣-٤ العمر المفيد للأصل غير الملموس

يسعى المحاسب مع فنيون آخرون، إلى تحديد العمر المفيد للأصل غير الملموس لكى يتعرف على الفترات التى من المرجح أن تحصل المنشأة المعنية خلالها على منافع اقتصادية (مستقبلة) من ذلك الأصل غير الملموس وحجم المنفعة فى كل فترة إن أمكن ثم يستخدم هذه البيانات -المقدرة بدقة ويعتمد عليها – فى أن يقابل كل منفعة متوقع تحقيقها بجزء من التكلفة المرتبطة بها وأدت إليها (جزء من تكلفة الأصل غير الملموس المعنى) وهو الاستهلاك (وفقاً لمعظم التعريفات) . فالعمر المفيد للأصل غير الملموس هو العمر الذى يتحقق فيه للمنشأة (من هذا الأصل غير الملموس) منافع اقتصادية .

٣-٤-١ تعريف

٣-٤-١-١ معيار أمريكى (وقانون)

من المتعارف عليه أن لكل أصل غير ملموس (وملموس) عمراً مفيداً يختلف عادة عن العمر المفيد للأصل الأخر . كما أن هناك لبعض الأصول غير الملموسة أعماراً قانونية leg.l lifes أى تحددها القوانين المعنية كحدود قصوى لتلك الأعمار . ولقد سبقت الإشارة إلى أن المعيار الأمريكى وفقا لمعيار APB17 حدد أقصى عمر – أى أقصى فترة يتم استهلاك الأصل غير الملموس فيها – بمقدار ٤٠ سنة من اقتنائه (كما أنه لبراءات الاختراع، فى القانون الأمريكى أيضاً ١٧ سنة فقط وقد يرجع ذلك إلى أن الشارع يرى أنه خلال ١٧ سنة سيظهر اختراع جديد ينافس الاختراع الذى صدرت له براءة الاختراع القديمة مما يجعل عمر الاختراع القديم (وبالتالى براءته) أقصر بل قد ينتهى .

بعضاً ما يؤثر على العمر المفيد :

ومما يؤثر على العمر المفيد لأصل غير ملموس ويؤدى إلى تخفيض مدة هذا العمر **ظروف وعوامل السوق** مثل تغيير رغبات العملاء والحاجة إلى سلع أو خدمات متطورة **والنمو التكنولوجى المستمر**. هذه العوامل وغيرها تجعل عادة الأصول (أو السلع) والخدمات المعروضة بالأسواق ليست على ذات مستوى جودة تلك التى أدخلت عليها تكنولوجيا بل أقل مما قد يقل الطلب عليها (على الأقدم -رغم إنخفاض سعر الأقدم نسبياً) مثل أجهزة الحاسب الآلى وبرامجها التى تنمو تكنولوجيا كل فترة وجيزة (ممكن كل فترة ربع سنوية) . وقد سبقت الإشارة إلى المثال الذى أورده «كيسو» و «ويجانت» عن انخفاض العمر المفيد لبراءات الاختراع فى صناعة المستحضرات الطبية والأدوية ph.rm.ceutic.l .nd drug .

وكما جاء عند تناول تكاليف الإنتاج المخزون وتقييمه (فصل ٤) فإن المنافع الاقتصادية المحتمل(١) (احتمال مرجح) أن تتدفق من أصل ما لاترتبط فقط بإنتاج هذا الأصل وإنما ترتبط – وهو هام بل أكثر أهمية – **ببيع هذا الأصل ثم تحصيل ثمن البيع (أى المنافع الاقتصادية)** . فلامعنى لإنتاج متميز بجودة عالمية وعالية ولايباع (لارتفاع سعره جداً أو لعدم وجود طلب .. إلخ) . ونفس هذا الشرط يذكر هنا عن الأصل غير الملموس . فبراءة الاختراع ، إن استوفت شروط اعتبارها وإثباتها كأصل غير ملموس ، سيرتبط عمرها المفيد بما هو محتمل(١) أن تجلبه للمنشأة من منافع اقتصادية مستقبلة . ويتحدد عمر هذا الأصل المفيد ، وكما أشرنا ، بمقدار (وحجم) ومدة المنفعة منه . ولكن هذا العمر المفيد وإن كان ينسب إلى «براءة الاختراع» ، كأصل غير ملموس ، إلا أن تلك البراءة هى مجرد صك أو مستند قانونى لملكية الاختراع فى حين أن الذى يجلب المنافع الاقتصادية هو الأصل الأخر الذى أشرنا إليه (الباخرة غير التقليدية ضمن فقرة ٣-١-٢-١) الذى ينتج ويباع . وهذا الأصل الأخر هو الذى قننت براءة الاختراع إنتاجه وبيعه . وهو أساس الإنتاج التجارى أى أساس المنافع الاقتصادية (بيع وتحصيل بعد الإنتاج) . ولهذا فإن العمر المفيد لهذا الأصل غير الملموس يرتبط ببيع الاختراع ذاته كانتاج تجارى وبالتالى فإن عمر براءة الاختراع ينتهى فعلاً عندما لاتحقق الباخرة المنتجة المشار إليها معدلات بيع تنسب إلى هذا الأصل (البراءة سببت هذا البيع) . وقد يرجع انخفاض أو عدم البيع نتيجة ظهور اختراع لنفس النوعية ولكن بتكنولوجيا عالية جدا عن ذلك الأصل القديم .

٣-٤-١-٢ معيار IAS ٣٨ (ومعيار ٢٣)

يؤكد معيار IAS ٣٨ – وأيضاً المعيار ٢٣ – على أن العمر المفيد للأصل غير الملموس لايتجاوز ٢٠ سنة .

«... وهناك افتراض ، ممكن رده ، بأن العمر المفيد للأصل غير الملموس لن يتجاوز عشرين سنة من التاريخ الذى يكون فيه الأصل متاحاً للاستخدام . وينبغى أن يبدأ الاستهلاك منذ أن يكون الأصل متاحاً للاستخدام .

... There is a rebuttable presumption that the useful life of an intangible asset will not exceed twenty years from the date when the asset is available for use. Amortisation should commence when the asset is available for use.". (٣٩)

ومن المصطلحات التى قد يتم تداولها فى الممارسات المحاسبية فى دول الشمال مصطلح rebuttble presumption وهو مايمكن ترجمته إلى افتراض (وممكن اعتقاد) ممكن رده أو قابل للرد عليه . وقد أخذ معيار ٢٣ بعبارة «من المعتقد فى معظم الحالات» (أى دون إدراج عبارة «قابل للرد عليه») . وقد ترجم المجمع العربى للمحاسبين بعمان (والذى يتناول مصطلح استهلاك على أنه إطفاء) هذه العبارة إلى «افتراض قابل للتفنيد» (٤٠) وهو أحد المعانى الواضحة لهذا المصطلح الإنجليزى (أى المستخدم فى اللغة الإنجليزية) . ويرغب المعيار IAS ٣٨ – وليس المعيار ٢٣ – فى إظهار أن هذا الافتراض أو الاعتقاد (أو الرأى) ليس متفقاً عليه وطالما أنه كذلك – غير متفق عليه – فمن الممكن أن يزيد العمر المفيد للأصل غير الملموس ، أو يقل ، على ٢٠ سنة . ولقد سبقت الإشارة إلى أن أعمار بعض الأصول غير الملموسة (لحقوق الامتياز للأنشطة النووية) قد تزيد فعلياً – وليس تقديرياً فحسب – على ١٠٠ سنة . كما أن بعض الأسماء التجارية لبعض المنشآت التى تنتج سلعاً معينة – مثل اسم «مرسيدس» فى عالم السيارات – قد تدوم نفس المدة (ويزيد) .

ويتطلب المعيار IAS ٣٨ أن يبدأ الاستهلاك عندما يصبح الأصل غير الملموس متاحاً للاستخدام . وهناك بعض الأصول تصبح متاحة للاستخدام بمجرد نشأتها مثل منح براءة الاختراع حيث يمكن استخدام الاختراع – والإنتاج منه تجارياً. ومثل حق النشر حيث يمكن بمجرد صدور الموافقة على نشر كتاب ، توزيع هذا الكتاب. وفى كل من الحالتين فإن القيام بالإنتاج التجارى هو قد مايمكن اعتباره

«استخدام الأصل غير الملموس» وكذلك بدء توزيع الكتاب يمكن اعتباره أيضاً «إستخدام الأصل غير الملموس» (براءة الاختراع وحق النشر على التوالى) .

٣-٤-٢ الاستهلاك تحميل منظم للتكلفة

يتطلب المعيار IAS ٣٨ – وكذا المعيار ٢٣ أن :

* «طالما أن المنافع الاقتصادية المستقبلة التى ارتبطت (التصقت) embodied بأصل غير ملموس يتم استهلاكها خلال الزمن over time ، فإن القيمة الدفترية carrying amount للأصل يتم تخفيضها لكى تعكس هذا الاستهلاك . ويتحقق ذلك بالتحميل (التخصيص) المنظم للتكلفة أو لقيمة إعادة تقدير الأصل مطروحاً (منها) أى قيمة باقية by systimatic allocation of the ... cost or revalued amount of the asset, less any residual value as an expense over the assets useful life. باعتبارها مصروفاً (وذلك) خلال العمر المفيد للأصل . ويتم إثبات الاستهلاك سواء أكانت ، مثلاً ، هناك زيادة فى القيمة العادلة للأصل أو القيمة الممكن استردادها (منه) ....

* وطريقة الاستهلاك المستخدمة ، ينبغى أن تعكس النموذج الذى تستهلك به المنشأة المنافع الاقتصادية المستقبلة من الأصل The amortisation method used should reflect the pattern in which the assets economic benefits are consumed by the enterprise . فـإذا كان من غير الممكن تحديد هذا النموذج بشكل يعتمد عليه ، فإنه ينبغى استخدام طريقة القسط الثابت (للاستهلاك) . ويتم إثبات الاستهلاك المحمل على كل فترة كمصروف as an expense إلا إذا سمح معيار محاسبة دولية أخر أو تطلب أن يتم تضمينه للقيمة الدفترية لأصل أخر unless another International Accounting Standard permits or requires it to be included in the carrying amount of another asset.

* ويفترض أن القيمة الباقية من الأصل غير الملموس صفراً The residual value of an intangible asset should be assumed to be zero... الآ إذا.

أ – كان هناك تعهد من طرف ثالث a commitment by a third party بأن يشترى الأصل فى نهاية عمره المفيد at the end of its useful life ، أو :

ب – كانت هناك سوقاً نشطة active market للأصل (وأن) :

* القيمة الباقية ممكن تحديدها رجوعاً إلى by reference ذلك السوق (وأن) .

* من المحتمل(١) أن هذا السوق سيظل قائماً حتى نهاية العمر المفيد للأصل will exist at the end of the assets useful life .

* ينبغى إعادة النظر reviewed فى فترة الاستهلاك وطريقة الاستهلاك فى نهاية كل سنة مالية على أقل تقدير . فإذا كان من المتوقع أن يختلف العمر المفيد للأصل اختلافاً جوهرياً عن التقديرات السابقة فإنه ينبغى تبعاً لذلك تعديل فترة الاستهلاك . وإذا كان هناك تغيير جوهرى

فى النموذج المتوقع للمنافع الاقتصادية من الأصل فإنه ينبغى تغيير طريقة الاستهلاك amorti- zation method لكى تعكس النموذج المعدل . ويتم المحاسبة على هذه التغييرات باعتبارها تغييرات فى التقديرات المحاسبية as changes in accounting estimates بموجب المعيار IAS ٨ صافى الربح أو الخسارة للفترة والأخطاء الجسيمة والتغييرات فى السياسات المحاسبية ، بأن يتم تعديل الاستهلاك المحمل amortisation charge للفترة الحالية وللفترات المستقبلة for the cur- rent and future periods" (٤١) .

ويقسط بالاستهلاك المحمل قسط الاستهلاك

وسيتم مناقشة بعض أهم ما جاء فى هذه الفقرات الأربعة فيما يأتى :

* يركز على أهمية تطبيق مبدأ المقابلة حيث يتطلب أن يعكس الاستهلاك (طريقة الاستهلاك) النموذج المتبع لبيان كيفية استهلاك المنشأة للمنافع الاقتصادية (فقرة ٨٨) ومن ثم كيفية التحميل والمقابلة بشكل عادل . فإن لم تستطيع المنشأة تحديد ذلك النموذج فيتم الاستهلاك على أساس القسط الثابت وقد يكون ذلك لأنها الطريقة الأكثر شيوعاً للاستهلاك بين المنشأت وتتطلبها عادة معايير المحاسبة .

* وتبين أول فقرة (فقرة ٨٠) أن الاستهلاك يحسب على التكلفة وإعادة التقدير (للأصل) مطروحاً منها القيمة الباقية أى بينت الفقرة مرة أخرى القيمة الممكن استهلاكها.

* يعتبر الاستهلاك – وكما هو متعارف عليه – مصروف . ومع هذا يمكن إذا تطلب معيار محاسبة دولية أخر – أن يحمل على تكلفة أصل أخر . وقد أورد المعيار IAS هذه العبارة باعتبارها تتفق مع القواعد العامة ومع سبق وأن نوه عنه. ويلاحظ أن إضافة تكلفة الاستهلاك فى – منشأة ما – إلى تكلفة أصل أخر يعنى أن الأصل غير الملموس المعنى – المحسوب له الاستهلاك – لم يستهلك بعد بتحميل الاستهلاك كنفقة على أ.خ. (وممكن أيضاً أنه لن يتم استهلاكه) وهو مايحتاج إلى إيضاح .

* ولقد أوضح المعيار IAS ٣٨ – أنه يتبنى الافتراض بأن العمر المفيد للأصل غير الملموس من المرجح likely ألا يزيد على ٢٠ سنة . وهو يفسر ذلك بأنه كلما أظهرت التقديرات أن العمر المفيد للأصل غير الملموس أطول the lenth of the use- ful life increses كلما كلما كانت حجية التقديرات أقل فى الاعتماد عليها less relible . وممكن أن يكون من أسباب ذلك أن التوقعات والتقديرات تكون أكثر دقة

إن ارتبطت بفترة قصيرة . فيمكن تقدير ماسيحدث بعد شهر بدرجة أكثر دقة من تقدير ماسيحدث بعد سنة . ومع هذا فإن طول أو قصر العمر المفيد قد لايؤثر أحياناً تأثيراً كبيراً على دقة التقديرات ودرجة الاعتماد عليها وليس ذلك وحدة الذى يؤثر فى دقة التقدير (أو عدمها) . ويلاحظ فى ذلك أن الأهم هو إمكانية تقدير حجم المنافع الاقتصادية المستقبلة التى يحتمل(١) (احتمال مرجح most likely) أن يجلبها الأصل غير الملموس للمنشأة وقد تكون طبيعة نشاط المنشأة عاملاً مؤثراً فى دقة المقياس . فالأنشطة النووية لجلب طاقة لأغراض مدنية تظل وكأمر مرتبط بطبيعتها تجلب منافع اقتصادية للمنشأة المعنية ، وكما أشرنا ، سنوات طويلة . وقد لايكون من المحتمل(١) أن ينشأ فى تلك السنوات نشاط يستطيع منافستها فيخفض من المنافع من تلك الأنشطة النووية وبالتالى يخفض عمرها المفيد .

٣-٤-٣ قواعد الاستهلاك كقواعد إهلاك الأصل الثابت (تقريباً)

٣-٤-٣-١ يبدأ الاستهلاك للأصل الجاهز

الوضع الطبيعى أن الأصل وحتى يعطى منافع اقتصادية للمنشأة المعنية ينبغى أن يكون أولاً مكتملاً ثم جاهزاً للغرض الذى اقتنى من أجله – ومن ثم وكما جاء فيما تقدم ، فإن البند يثبت كأصل غير ملموس إلا إذا كان من المحتمل(١) أن يعطى للمنشأة المعنية منافع اقتصادية مستقبلة وهو لن يكون كذلك إلا إذا كان مكتملاً «وجاهزاً» . ويلاحظ أن معنى جاهزاً قد يختلف عن معنى مكتملاً . فقطعة «الشيكولاتة» التى ستباع بعد تغليفها .. هى – طالما أنتجت – مكتملة ولكنها غير جاهزة فى الغرض الذى أنتجت من أجله الآ بعد تغليفها . ومع هذا يمكن بيعها بحالتها إن لم يتطلب الأمر (تغليفها) . وعن الباخرة غير التقليدية – الاختراع – السابق الإشارة إليها – ممكن – حتى إن لم تصدر براءة بها بعد – أن يتم إنتاجها إنتاجاً تجارياً ، على مستوى كبير فتكون مكتملة رغم أن البراءة ليست جاهزة ، (وهى فى هذا قد تشبه بالمبنى الإدارى تحت التجهيز أو الإنشاء الذى ينقصه مثلاً تركيب أجهزة ومعدات خاصة بإحكام الأمن) . فالتكلفة مرتبطة بالاختراع ولكن براءة الاختراع هى الأصل غير الملموس (ان استوفت الشروط) وهى لم تصدر بعد أى أنه أصل «غير جاهز» .

وتنطبق نفس تلك الفكرة على الدواء . فى منشأة لإنتاج الأدوية حيث تظل تكلفة الدواء الذى لم تجزه أو لم توافق على تداوله بالأسواق الهيئة أو المصلحة المختصة – وفى المثال السابق هيئة FDA الأمريكية –وفقاً للقواعد العامة وللمعيار IAS ٣٨ ، بنداً ما حتى توافق عليه تلك الجهة فيصبح أصل غير ملموس طالما استوفى الشروط ويبدأ حساب الاستهلاك عليه منذ الموافقة طالما أن براءة الاختراع تجعل منه أصلاً وجاهزاً للاستخدام فى الإنتاج التجارى (لهذا الدواء) .

وقد يرى البعض أنه فى حالة منح منشأة مالكة(١) لمنشأة أخرى (متعاقد معها) حق استخدام الاسم التجارى لمحل بيع مأكولات جاهزة سريعة فإن الأصل غير الملموس وهو الاسم التجارى ليس مؤهلا لجلب منافع اقتصادية الآ بعد أن يتم تجهيز المحل . ويحتاج الأمر لمناقشة . فالمنشأة(٢) التى منح لها حق استغلال الاسم لاتمتلك هذا الحق بل تستغله أما الأصل غير الملموس فهو جاهز فى المنشأة (المانحة لحق الاستغلال) منذ إعداده للاستخدام ولكن عدم تجهيز المحل (منشأة رقم ٢) يعنى أن استخدامها له لم يتم بعد .

وبالمثل قد يرى البعض أن إتمام الإنتاج التجارى لدواء (ما) هو الواقعة التى تبين أن الاستخدام قد بدأ . فالاستخدام الفعلى (لاختراع الدواء) يبدأ ببداية ، منح البراءة وببداية إنتاج تجارى ما . فالأساس هو صدور براءة الاختراع (حيث يكون هناك بالفعل أصل غير ملموس) . ويلاحظ أننا نستخدم مصطلح استهلاك (وليس إهلاك) mortis.tion لاستهلاك أصل غير ملموس وفقاً لما اتبعه المعيار ٢٣ على اعتبار أن مصطلح إهلاك يستخدم للأصل الملموس الثابت .

٣-٤-٣-٢ القيمة القابلة للاستهلاك والباقية

القيمة القابلة للاستهلاك

يعرف المعيار IAS ٣٨ القيمة القابلة لاستهلاك أصل غير ملموس وكما هو الحال فى الأصل الثابت بأنها «تكلفة أصل ، أو مبلغ آخر بديلاً للتكلفة فى القوائم المالية مطروحاً منه قيمته الباقية ...
the cost of asset, or other amount substituted for cost in the financial statements, less its residual value" .

إذاً وفقاً للمعيار IAS ٣٨ فإن :

القيمة القابلة لاستهلاك أصل غير ملموس = تكلفة الأصل

(أو بديل لتكلفة الأصل) – القيمة الباقية (من الأصل) .

وفى هذا فإن المعيار ٢٣ يتفق مع المعيار IAS ٣٨ ويبين أن[٤٢] :

«القيمة القابلة للاستهلاك هى تكلفة الأصل أو أى قيمة أخرى بديلة للتكلفة مدرجة فى القوائم المالية ناقصاً القيمة المتبقية له» .

ويلاحظ أن المعيار ٢٣ أورد عبارة «أى قيمة أخرى» فى حين أن المعيار IAS ٣٨ يذكر «قيمة أخرى» وليس أى . ويمكن أن يرجع ذلك إلى أن القيمة الأخرى قد تكون هى عادة قيمة إعادية التقييم .

كما يلاحظ أن المعيار IAS ٣٨ يبين أن هناك قيمة باقية من الأصل غير الملموس (فى أخر عمره المفيد فى حين أن فقرته ٩١ تتطلب أن تكون تلك القيمة صفراً إلا إذا وجد طرف ثالث التزم بشراء الأصل فى نهاية عمره المفيد أو وجدت سوقاً نشطة لهذا الأصل فى نهاية عمره المفيد (وهو ماستتم مناقشته حالاً) وكان الأمر يتطلب – عند تعريف القيمة القابلة للاستهلاك أن تتم **الإشارة إلى الفقرة (٩١)** . **ويلاحظ أيضاً أن المعيار ٢٣ قد أخذ بتلك الفقرة (٩١) ضمن الفقرات المقابلة لفقرات المعيار IAS ٣٨ ولكن لم يأخذ بالفقرتين ٩٢ ، ٩٣ اللتان تضعان بعض المفاهيم عن القيمة القابلة للاستهلاك .**

٣-٤-٣-٣ استخدام طريقة القسط الثابت اذا لم يوجد نموذج لمقابلة المنافع

يفضل المعياران IAS ٣٨ ، ٢٣ استخدام طريقة القسط الثابت لاستهلاك الأصل غير الملموس وقد يكون ذلك لأنها طريقة بديلة ومناسبة للطريقة التى تعكس المنافع الاقتصادية المستقبلة من الأصل بشكل متعارف عليه .

ويلاحظ أنه بالنسبة للأصل الثابت فإن المنافع الاقتصادية المستقبلة التى ستحصل المنشأة عليها منه تتناقص عادة . فى حين أن الأمر قد لايكون كذلك بالنسبة لبعض الأصول غير الملموسة . فقد يزداد الاسم التجارى ، لمنشأة (ما) ،

انتشاراً بما يعكس زيادة متوقعة فى المنافع الاقتصادية المستقبلة – من هذا الاسم – وليس انخفاضاً ، والعكس صحيح. وهو مايعنى أن طريقة القسط الثابت قد تحقق فى بعض الأحوال توازناً فى تطبيق مبدأ المقابلة (تكلفة الاستهلاك التى تقابل المنافع الاقتصادية من الأصل غير الملموس مقبولة، ذلك ان قدره الأصل غير الملموس فى بعض الأحوال لا تنخفض بمرور الزمن الآ بعد فترة طويلة وفى أحوال أخرى قد تنخفض بعد فترة وجيزة أو طويلة) .

٣-٤-٣-٤ صعوبة تحديد السوق النشطة

تبين فيما تقدم أن من شروط السوق النشطة وجود سلعة «متجانسة» أو متماثلة (سيارات ملاكى حجم متوسط/قوة محرك متساوية/حجم محرك متساوى ... إلخ (وقد أورد المعيار ٢٣ بدلاً من كلمتى سلعة متجانسة عبارة أن «تتلائم البنود التى تتم المتاجرة بها فى السوق») .

والأمر بالنسبة للأصل غير الملموس وكما أشرنا صعب للغاية ، خاصة إن كان العمر المفيد المتوقع ١٠٠ سنة مثلاً كما فى نشاط نووى إذ كيف يمكن توقع القيمة الباقية من حق الامتياز ولكل نشاط نووى ظروفه وهو مايعكس أيضاً صعوبة إن كان فى الاستطاعة استمرار منشأة نووية بمعداتها وأجهزتها بعد ١٠٠سنة مثلاً ؟ يضاف إلى هذا السوق بأن النشطة – وفقاً لتعريفها – ليست هنا هى فقط أن يوجد مشترون للمنشأة النووية (بعد ١٠٠سنة) وإنما يتطلب الأمر كذلك وجود سلعة متجانسة حينئذ أى منشأت نووية أخرى مضى عليها ١٠٠سنة ومعروض حق الامتياز للبيع ! مع ملاحظة أن الأصل غير الملموس هنا هو «الامتياز» الذى سيباع (بعد ١٠٠ سنة) وهو عندما يباع تباع عادة المنشأة معه طالما كانت قادرة على العطاء وكان «التوقع» أ- هو الحصول على «مد» للامتياز من الجهة المانحة وهى حكومة الدولة المانحة فالبراءة محل البيع ترتبط كثيرا وهى عادة حكومة الدولة المانحة . فالبراءة محل البيع ترتبط كثيرا بوجود المنشأة الآ إذا كان المشترى سيبدأ من الصفر وهنا ليس هناك تجانسا . فيكون بيع البراءة ليس فى سوق نشطة . وبكلمات أخرى فإن التوقعات فى هذا المثال للامتياز الممنوح المرتبط بالمنشأة النووية ولما سيكون عليه الحال بعد ١٠٠ سنة هى توقعات وجود طلب على شراء المنشأت النووية وهى متماثلة : ب- وجود هذه

المنشأت معروضة للبيع ووجود مشتريين لها جـ- وجود إمكانية لأن تكون تلك المنشأت قادرة على استمرار العطاء (وجلب المنافع الاقتصادية) مع تحديد تلك الإمكانية أو أنه لاتوجد إمكانية . د- التأكيد وليس احتمال فقط على أن الجهة المختصة ستقوم بتجديد فترة الامتياز أى منح امتياز جديد وهذه قد يدخل فيها أيضاً بيع المنشأة : هـ- جانباً سياسياً أو قانونياً (مثل وقف الأنشطة النووية حتى للأغراض السلمية : جلب طاقة ..) و- ويدخل فيها أيضاً جانباً تكنولوجياً عن تطورات الطاقة النووية والتجانس والمنافسة وهو أمر قد لايمكن تحديده بدقة ، وبالتالى لايمكن التقرير مقدماً قبل مائة سنة بأن امتياز هذه المنشأت يمكن تمديده أو سيتم الاستغناء عنه وكل هذا على أساس اساس افتراض بأن الامتياز كأصل غير ملموس مرتبط بالمنشأة النووية وأن تحويله للغير (أو بيعه) لن يتم الآ من خلال بيع أيضاً المنشأة النووية فهى مع البراءة تجعلان من البند (الامتياز) أصلا غير ملموس متوقع أن ينتج منافع مستقبله من المنشأة النووية التى اعطى لصاحبها حق الامتياز . وبكلمات أخرى فإن ماجاء فيما تقدم (خاصة هـ ، و) قد لايمكن التكهن به أو تقديره بسهولة ، أو تماما، مسبقاً (قبل مائة سنة) .

وتجدر الإشارة أن دراسة كل ماتقدم (مع صعوبة «هـ» ، «و») ينبغى أن ينبنى على توقعات يعتمد عليها : موثقة ومن مصدر يعتد به وفى ضوء الظروف التى يمكن أن تقع خلال الفترة المستقبلة (١٠٠ سنة فى المثال أو أقل فى أحوال أو أمثلة أخرى) .

٣-٤-٣-٥ القيمة الباقية ، تحدد ، ويمكن صفرا في معيار IAS ٣٨

يسعى المحاسب دائماً إلى أن تكون البيانات المالية محددة ومنضبطة تماماً حتى التقديرات (المستقبلة) يتم – وكما أشرنا سابقاً – تحديدها، وفى هذا فإن المحاسب يسلك كل الطرق حتى يعرض «أحسن» و«أدق» و «أعدل» قوائم مالية فعلية عن نشاط سنة سابقة وفى التاريخ الذى انتهت فيه . وهو «يدقق» تماماً فى كل بند فى تلك القوائم الفعلية فما بالك إن كانت تلك البنود مستقبلة أى تقديرية (وليست فعلية) فالأمر يزداد صعوبة . ومع هذا فإن المحاسبين يعملون على «تحديد» البند فى المستقبل (وقد لايستخدم مصطلح «تقدير» دائماً) . وتذكر فقرة المعيار IAS ٣٨ عن القيمة الباقية (من الأصل) المتقدمة ، مصطلح إمكانية «تحديد» determined وليس تقدير . وهو ما أيده المعيار ٢٣ فى الفقرة المقابلة لفقرة المعيار IAS ٣٨ .

٣-٤-٣-٦ أهمية العمر القانوني وتجديده

يرتبط وجود الأصل غير الملموس وعدم وجوده وكما أشرنا بالمنافع الاقتصادية المستقبلة التى يجلبها للمنشأة . ويخضع تحديد تلك المنافع لعوامل متعددة تعتمد على تقدير المحاسب لها ومع ذلك فقد يتحكم فى هذا التقدير عامل أخر يرى أن عمر المنافع الاقتصادية أو مدتها محددة بعدد من السنوات . وهذا العامل المتحكم هو التحديد القانونى كما فى منح الحكومة منشأة ما امتياز «التنقيب عن البترول فى موقع ما لمدة معينة . وبالتالى فإن تم تحديد أو تقدير المنافع اقتصادية المستقبلة المتوقعة(١) من هذا الموقع ، فإن تلك المنافع ترتبط بمدة الامتياز فإن كانت المدة القانونية للامتياز ٥٠ سنة كانت مدة المنافع كذلك وتم استهلاك تكلفة الأصل غير الملموس فقط خلال تلك المدة .

ولأن الإرتباط بين المدة التى من الممكن أن تتدفق خلالها المنافع الاقتصادية على المنشأة وبين المدة القانونية هو ارتباط تام فقد أكد عليه معيار IAS ٣٨ :

«... لاينبغى أن يزيد العمر المفيد على فترة الحقوق القانونية إلا إذا :

أ- كانت الحقوق القانونية قابلة للتجديد renewable .

ب- (وأن) التجديد مؤكداً حقيقة virtually certain» .

ويتفق المعيار ٢٣ مع المعيار IAS ٣٨ فى تلك الجزئية(٤٢) . ويؤكد المعياران على أن العمر المفيد لأنواع من الأصول غير الملموسة يتحدد بالقانون. بمعنى أنه لن يزيد على المدة القانونية . ولكن إذا كانت تلك الحقوق قابلة للتجديد وكان من المؤكد أنها ستجدد فإن العمر المفيد يزيد وفقط بمقدار المدة القانونية الجديدة **(ولايتجاوزها) . ورغم أن تلك الفقرة (فى المعيارين) تركز على المسألة القانونية وعلاقتها بالمنافع الاقتصادية المستقبلة (من الأصل) والتى ترتبط أساسا بالأصل الآخر المرتبط به (وهو مثلا منشأة نووية كما أشرنا فإنه يجدر الأخذ بعين الاعتبار أن تلك المدة القانونية هى «حد» ومع هذا فقد تزيد عنه المدة التى يتم الحصول فيها على منافع أو قد تقل . فقد تبلغ المدة القانونية عشرين سنة فى حين أن المدة التى من المحتمل(١) أن تتحقق فيها – للمنشأة من الأصل غير الملموس عن طريق الأصل المرتبط به – منافع**

اقتصادية مستقبلة قد تبلغ ٤٠ عاماً أو قد لاتتجاوز عشر سنوات. وفى جميع الأحوال فإن المدة القانونية لاستهلاك الأصل غير الملموس خلالها هى الواجب العمل بها .

٤- الشهرة

٤-١ مفهوم الشهرة (وخصائصها)

لم يضع المعيار IAS ٣٨-باعتباره بديلاً عن (يلغى) supersedes المعيارين IAS رقمى ٤ المحاسبة على الإهلاك Depreci.tion Accounting ، ورقم ٩ تكاليف الأبحاث والتنمية «والتطوير» وفقاً للفقرة ١٢٣ الأخيرة منه (وهو ما أشار إليه المعيار ٢٣ فى فقرته الأخيرة(٤٤) أيضاً ولكن فقط بالنسبة لإلغاء معيار المحاسبة المصرية «تكاليف الأبحاث والتطوير») - ضمن التعريفات التى أوردها بالفقرة ٧ تعريفاً للشهرة- رغم أنه عرف بنوداً متعددة كالبحث والتنمية والأصل غير الملموس ووضع عناوين لها - ولكنه وضع عنواناً للشهرة المنتجة داخلياً Intern.lly Gener-ted Goodwill . ومع هذا فالشهرة فى العرف المحاسبى العالمى هى أحد البنود الجوهرية فى الميزانية وقد من الصعب أحياناً التعرف عليها .

ويعرف «دوجلاس جاربت Dougl.s G.rbutt» الشهرة وإثباتها :

«قد يمكن تعريف الشهرة على أنها قيمة عامة ومكانة جيدة لشخص أو لمنشأة أو (هى) أحاسيس مفضلة قد تكون لدى الناس نحو شخص آخر أو منشأة Goodwill may be identified as the general esteem and good standing of a person or organization or as the favourable feelings which people may have towards another person or to an organization ويتم إثبات الشهرة محاسبياً فقط فى ظروف غير عادية عادلة ، حيث تعطى المحاسبة بالمنشأة قيمة للشهرة لكى يتم الحصول عليها . والشهرة أصل غير ملموس ... قد تظهر من العلاقات مع العملاء ، الذين قد يرجعون إلى المنشأة التى تلبى احتياجاتهم It may arise from relationships with customers, who may return to a business which satified their needs. كما أنها قد تظهر أيضاً من العلاقات الجيدة بين الإدارة والعاملين حتى تصبح كفاءة قوة العمل عالية وينخفض معدل دوران العمالة (ومعدل) الغياب . والعلاقات الجيدة مع الدائنين ومع البنكيين قد تعنى أن منشأة يمكنها الاقتراض بتكلفة منخفضة ... والثمن المدفوع للشهرة يساوى الفرق بين الثمن الإجمالى المدفوع وقيمة الأصول الأخرى What has been paid. for goodwill is the difference between the total price paid and the value of the other assets. ويرى بعض المحاسبين أنه إذا ظهرت الشهرة فى الدفاتر فإنه ينبغى أن تبقى إلى مالانهاية بافتراض أن القيمة ستظل أيضاً باقية إلى مالانهاية . وكقاعدة عامة .. فإنه لدى المحاسبين شك حول الشهرة ، طالما أنه من الصعب إيجاد حق محدد أو إدعاء محدد مرتبط بها» (٤٥) .

ويمكن أن يستنتج من هذا الرأى أنه يتناول الشهرة بمفهومها العام وهى مايتمتع به شخص أو تتمتع به منشأة من سمعة جيدة نتيجة علاقاتها الجيدة مع الغير (سواء منشآت أو عملاء ..) وهذه العلاقات الجيدة هى التى تدفع العملاء إلى معاودة الاتصال بمنشأة سبق تعاملهم معها لجودة منتجاتها وحسن معاملتها وهى التى تدفع البنوك لإقراضها بتكلفة منخفضة .

وعن شراء منشأة (١) لمنشأة أخرى (٢) (أو عند إعادة تقييم أصول منشأة) فإن – وكما يقول «جاريت» وهو المتعارف عليه – ثمن الشراء (الإجمالى) عندما تخصم منه قيمة الأصول الأخرى تنتج لنا الشهرة . ومن غير المعتقد أن المقصود من مصطلح «الأصول الأخرى» أن يؤخذ هذا المصطلح على علاته ، وإنما المقصود – فى رأينا – هو صافى «الأصول» لأن المنشأة تباع عادة بكاملها أصولها والتزاماتها (وان كان يمكن بيع الأصول وحدها) . وعلى هذا فإن ثمن شراء المنشأة (٢) طالما بيعت بكاملها هو ثمن أو قيمة صافى أصولها أى الأصول مطروحاً منها الإلتزامات على المنشأة . ويوضح المثال التالى ذلك :

إذا اشترت المنشأة (١) المنشأة (٢) – والتى تبلغ قيمة أصولها ٤مليون جنيه (مليون جنيه أصول ثابتة بعد خصم مخصص الإهلاك/٣مليون جنيه عملاء) وقيمة مخصص د.م.٣مليون جنيه) – بمبلغ ١,٠٥٠ مليون جنيه دفعت بشيك .

إذاً طبقاً لهذا المثال عن ذلك الرأى فإن :

الثمن المدفوع ١,٠٥٠مليون جنيه ناقص صافى الأصول مليون جنيه = الشهرة أى أن قيمة الشهرة تبلغ ٥٠ ألف جنيه (٤ نليون أصول ثابتة + ٣ مليون عملاء ناقص ٣ مليون مخصص) .

كما أنه يفهم من هذا الرأى أن الثمن «الإجمالى» يقصد به الثمن قبل أية خصومات تجارية كما إذا دفع العميل بدلاً من ١,٠٥٠مليون جنيه مبلغ ١,٠٣٠ ويحصل على خصم على السداد الفورى ٢٠ ألف جنيه (فالفرق تفسيراً لرأى «جاريت» مازال هو ٥٠ ألف جنيه) وفى هذه الحالة يمكن أن يثبت مبلغ (٢٠) ألف جنيه كخصم مكتسب ويقترح طبقاً لتفسير هذا الرأى القيد التالى :

من مذكورين

١٠٠٠٠٠٠ من الأصول الثابتة

٥٠٠٠٠ من الشهرة

١٠٣٠٠٠٠ إلى البنك

٢٠٠٠٠ إلى خصم مكتسب

١٠٥٠٠٠٠	١٠٥٠٠٠٠

(ويلاحظ أن القرار ٢٠٤ لم يتضمن حساباً للخصم المكتسب) .

وقد يكون تفسير هذا الرأى هكذا مقبولاً على اعتبار أن الفرق الأساسى بين الثمن «الإجمالى» المدفوع (أى قبل الخصم) وبين قيمة الأصول الأخرى (أى باقى الأصول المشتراه) هو ٥٠ ألف جنيه . فالشهرة كانت موجودة بتلك القيمة قبل حصول المشترى على الخصم للسداد الفورى الذى يؤثر فى قيمة المبلغ الذى سيدفعه المشترى مقابل شرائه المنشأة (فيصبح ١,٠٣٠ مليون جنيه بدلاً من ١,٠٥٠ ألف جنيه) .

أما عن الظروف غير العادية التى تظهر فيها الشهرة – وفقاً لهذا الرأى – فقد يكون القصد منها ظهورها عند «شراء» منشأة لمنشأة أخرى (أو عند إعادة التقييم) فمثل هذه الظروف وغيرها لاترتبط بالأداء المعتاد للمنشأة (من إنتاج وبيع فى منشأة صناعية مثلاً) وإنما هى ظروفا ليست عادية . ومع ذلك – ولأن هذا الرأى فى أواخر السبعينات من القرن الماضى – فقد أصبحت عملية شراء وبيع المنشأت فى أواخر القرن الماضى وأوائل القرن الحالى عملية تكاد تكون عادية (مناقشة «مفهوم» الشهرة سيتم حالاً) .

وتعتبر الشهرة ، وكما يقول «كيسو» و «ويجانت» ، أهم أصل غير ملموس ضمن الأصول غير الملموسة the most intngible of the intngibles وممكن أن تظهر الشهرة عند إندماج منشأتين (أو إعادة تقييم أصول وإلتزامات منشأة) . ويقول الكاتبان أن الشهرة من أصعب وأعقد الأصول غير الملموسة بالقوائم المالية وتتميز بطبيعة خاصة بعكس بنود الأصول الأخرى كالمخزون والمدينين وبراءات الاختراع باعتبار أنها يمكن بيعها أومبادلتها فى السوق كل على حده. فى حين أن الشهرة يمكن التعرف عليها ضمن المنشأة ككل . وتساهم الشهرة بمكوناتها الكثيرة فى قيمة وقوة كسب المنشأة earning power . وفى هذا وكما أورد

«جورج بـ.كاتيليت ونورمان .أ. أولسن George R. Catlett and Norman O. Olson» – بناء على دراسة – بأن للشهرة عوامل مميزة كثيرة وشروط قد تساهم فى قيمة وقوة الكسب للمنشأة – مثل وجود قطاع بيع متميز ، وإدارة إعلان مؤثرة وعلاقات عمل جيدة واكتشاف المواهب أو الموارد ، ووجود فريق إدارى عالى المستوى ، وموقع استرتيچى ، وضعف الإدرة فى المنشأة المنافسة weak-ness in mamagement of a competitor [٤٦] . وفى داسة أمريكية أخرى تم التوصل إلى أن للشهرة ١٧ خاصية 17 specific characteristies يمكن تصنيفها فى أربعة فئات عامة : أ– زيادة التدفقات النقدية قصيرة الأجل Increasing short - run cash flows كالاقتصاد فى الإنتاج Pro-duction economies / وتنمية موارد أكبر ... ب– التفرد : Exclusiveness مثل المدخل للتكنولوجيا access to technology / العلامة والاسم التجارى ... جـ– العامل الإنسانى Human Factor : الموهبة الإدارية / علاقات عمل جيدة good lobor relations / البناء التنظيمى organi-zational structure / علاقات عامة جيدة / د– الثبات Stability : التأكيد على الإمداد (التوريد) / تخفيض التقلبات reducing of fluctuations / علاقات جيدة مع الحكومة good government relations [٤٧] .

والتفرد (بما يشكل شبه احتكار) مثل أن يتم استخدام تكنولوجيا سباقة قبل الغير وأن يكون الاسم التجارى فريداً – فى نوعيته – (مثل «جنرال الكتريك» فى عالم المنتجات المنزلية : ثلاجات .. عندما ظهر.) .

وتؤكد هاتان الدراستان على أهمية الشهرة كنموذج لدراسات أخرى فى هذا الشأن تبين وبما لايدع مجالاً للشك – مدى اهتمام المحاسبين بمفاهيم الشهرة وخصائصها ومعالجتها لما فى ذلك من أثر على (بنود) القوائم المالية . ومن خصائص الشهرة فى الدراسة الثانية (هذه) أنها تعمل على زيادة التدفقات النقدية قصيرة بضغط تكاليف الانتاج الدورى . والمفهوم هنا أن مايزيد هو صافى التدفقات النقدية (تدفقات للداخل «منافع مطروحاً منها تدفقات للخارج «تكاليف») وعن طريق تنمية الموارد . فالشهرة تساعد ولاشك على ذلك . وتختلط المنافع الاقتصادية الواردة للمنشأة بين مايتدفق من الشهرة ومايتدفق من الاسم التجارى. فمثلاً مصمم الأزياء العالمى الشهير «بيير كاردان» حقق اسمه التجارى إيرادات ضخمة له . وهذا الاسم التجارى حقق ويحقق وسيحقق لصاحبه الشهرة . فهناك «اسم تجارى» حقق «شهرة عالمية وهذا مايجعل من إيجاد قيمة للشهرة (لارتباطها بأصل غير ملموس أخر مثل براءة الختراع : تفصيله معينة وأصل متداول هو الانتاج التجارى ذاته) مسألة صعبة . ولذلك يقترح المحاسبون أن الشهرة تظهر عند إعادة تقييم أصول وإلتزامات منشأة بغرض بيعها (أو لغرض أخر) وتظهر أيضاً عند الإندماج .

٤-٢ قياس الشهرة بالتكلفة أولا ثم القيمة العادلة

والشهرة كأى أصل غير ملموس يتم قياسها قياساً أولياً بالتكلفة ، ثم يعاد النظر فيها دورياً . تطلب المعيار IAS ٣٨ ، والمعيار ٢٣ - وكما أشرنا - أن يعاد النظر فى فترة الاستهلاك وطريقته والعمر الافتراضى للأصل غير الملموس كل سنة مالية على الأقل) هذا ومع مراعاة الفقرة التالية .

٤-٢-١ القيمة العادلة عند الشراء تكلفة (عادة)

وأشار المعيار IAS ٣٨ إلى أن المصروف على الأصل غير الملموس (كالشهرة) ممكن فى أحوال إندماج المنشأت أن يضاف على الشهرة «وأن تؤسس تكلفة الأصل غير الملموس المقتنى على قيمته العادلة فى تاريخ الإقتناء (الشراء) ... the cost of that intagible asset is based on it's fair value at the date of acquisition [٤٨] والمفهوم أن القيمة العادلة فى تاريخ الإقتناء (عند شراء الأصل) تعتبر تكلفة .

ولم يأخذ المعيار ٢٣ بمتطلبات هذه الفقرة (٢٧) بينما أخذ بمتطلبات الفقرات ٢٢-٣٠ من معيار IAS ولم تتضمن الفقرة ٢٤ من معيار ٢٣ المقابلة للفقرة ٢٨ من معيار IAS تحديد الغرض من القياس بشكل يعتمد عليه فالغرض فى الفقرة ٢٨ هو لإثبات الأصل غير الملموس أى الشهرة بشكل منفصل وهى مسألة مهمة .

٤-٣ الشهرة واندماج منشأت الأعمال

٤-٣-١ مجلس معايير FASB

ويلاحظ أن الشـهرة قد تكون ضمن أصول منشأة ما ولكنها لاتظهر فى القوائم المالية إلا إذا تمت مراجعة وتقييم أصول والتزامات هذه المنشأة أو تم إدماجها فى منشأة أخرى . وقد جاء فى تقرير مجلس معايير المحاسبة الأمريكى FASB عنوانه: «الإطار المفاهيمى للمحاسبة المالية والتقرير على عناصر القوائم المالية وقياسها Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting Elements of Financial Statements and Their Measurement" أن «الشـهرة لايتم إثباتها إلا إذا تم شراء المنشأة بكاملها» لأن «الشهرة هى تقييم مستمر - وأنه لايمكن فصل الشهرة عن المنشأة ككل good-will is a "going concern" valuation and cannot be separated from the business as a whole. [٤٩].

ويبدو أن ماجاء بهذا التقرير – الذى أشار إليه «كيسو وويجانت» – يركز على إثبات الشهرة يتم فقط فى حالة إندماج المنشأت (أن هناك أحوال أخرى ، بخلاف الإندماج ، ممكن أن تظهر فيها الشهرة مثل ما أشرنا عليه عن تقييم أصول وإلتزامات المنشأة ككل لأسباب غير الاندماج) . ولكن هذا التقرير يأخذ وجهة النظر بأن الشهرة لايتم إثباتها إلا إذا تم شراء منشأة بكاملها (الاندماج) على أساس أن الشهرة لاتنفصل – وهو أمر منطقى – عن المنشأة ككل (والإثبات يتم وكما هو مفهوم فى دفاتر والقوائم المالية للمنشأة المشترية) . ويرى هذا التقرير أن الشهرة هى تقييم مستمر (وهو ما يعنى أنها تظهر باستمرار نتيجة التقييم المستمر ثم قد تختفى فى تقييم ما) .

وتجدر تكرار الإشارة إلى أن كثير من المحاسبين يفضلون – فى كتاباتهم وأحياناً فى مناقشاتهم – عندما يتطلب الأمر إعادة التقييم لبيع منشأة ما مثلاً أن يستخدموا عبارة تقييم أصول المنشأة بدلاً من عبارة تقييم أصول وإلتزامات المنشأة . وقد يرجع ذلك للسهولة أو الاختصار أو لأن المقصود من تقييم الأصول هو تقييم «صافى» الأصول أى تقييم الأصول والإلتزامات . ومهما يكن من أمر فإن العبارة الأخيرة هى الأكثر تحديداً ووضوحاً وهى المستخدمة فى هذا الكتاب .

٤-٣-٢ المعياران IAS ٢٢ ، ٣ IFRS 3

أشرنا فيما تقدم – فى الفصلين ١ ، ٢ – إلى التعديلات التى أجريت على كيان IASC وإن ذلك شمل إعادة هيكلته وأصبحت IASC كياناً قابضاً ضمنه مجلس معايير المحاسبة الدولية IASB ، وأنه قد صدرت عنه خمسة معايير جديدة (حتى منتصف ٢٠٠٥) منها معيار٣ IFRS 3 المعنون بنفس عنوان المعيار IAS ٢٢ إندماج (إندماجات) منشأت الأعمال Business Combin.tions – ليبدأ سريانه أو الإتفاق على تاريخ سريانه ٣١ مارس ٢٠٠٤ أو بعده the greement d.te is on or fter 31 M.rch 2004. ولم يغير المعيار ٣ IFRS3 وعلى ما يبدو جوهرياً فى قواعد ومتطلبات المعيار IAS ٢٢ .

٤-٣-٢-١ المعيار IAS ٢٢

ومن القواعد والمتطلبات فى المعيار IAS ٢٢ مثلاً عن إندماج منشأت الأعمال وجود نوعين من الإندماج :

أ- شراء (إقتناء) acquisition ب- توحيد الحقوق / الحقوق المشتركة Uniting/Pooling

of Interests Method of Accounting حيث افترض presumed «المعيار IAS» أن جميع اندماجات منشأت الأعمال all business combinations تتم بالشراء وتستخدم فى ذلك طريقة الشراء purchase method الآ فى ظروف محدودة للغاية هى (عند) توحيد الحقوق uniting of in- terests ..... وهى طريقة غير عادية لاندماج منشأت الأعمال لايمكن فيها تحديد (التعرف على) المشترى is an unusual business combination in which an acquirer cannot be identi- fied. وتتم المحاسبة على مثل تلك الاندماجات بطريقة الحقوق المشتركة Pooling of interst «**طريقة الشراء المحاسبية**» بالاقتناء والشراء : تعريف : هى اندماج منشأت الأعمال الذى تسيطر (وتتحكم) فيه منشأة «المشترية (المقتنية the acquirer» على صافى أصول وعمليات منشأت أخرى «التى تم شرائها» in which one of the enterprises "the acquirer" obtains contorl over the net assets and operations of another enterprises "the acquiree" وذلك فى مقابل تحويل أصول ، قبول (تحمل) إلتزام ، أو إعطاء حق ملكية» (٥٠) .

وعن طريقة الشراء الأخرى وهى الأقل شيوعاً يبين المعيار IAS ٢٢ أن :

«**توحيد الحقوق «طريقة الحقوق المشتركة المحاسبية»** : تعريف : هى اندماج منشأت الأعمال الذى يتحد فيه مساهموا المنشأتين (المنشأت) المندمجتين فى السيطرة (والتحكم) على جميع صافى أصولهما وعملياتهما in which the shareholders of the combining enterprises combine control over the whole of their net assets and operations to achieve continuing وذلك لكى يكون هناك مشاركة متبادله مستمره mutual sharing فى المخاطر والمنافع المتعلقة بالكيان المدمج combined entity بشكل لايتم فيه التعرف على (تحديد) أى طرف كمشترى such that neither party can be identified as the acquirer .

ومن قواعد هذا الاندماج criteria ان معظم التصويت الأساسى لحاملى الأسهم العادية للمنشأتين المندمجتين يتم بالتبادل أو بالمشاركة exchanged or pooled. والقيمة العادلة لمنشأة لاتختلف جوهرياً عن القيمة العادلة للمنشأة الأخرى is not significantly different from that of the other enterprise. يحتفظ المساهمون فى كل منشأة فعليا بنفس حقوق التصويت «والحقوق والمزايا» فى الكيان المدمج ، بما يتناسب مع كل ، بعد الاندماج مثل قبله. ويتم ترحيل القيم الدفترية بدفاتر كل شركة مندمجة إلى الأمام carrying amounts on the books of the combining companies are carried forward. لايتم إثبات شهرة no goodwill is recognised. يتم إعادة إعداد القوائم المالية السابقة كما لو كانت المنشأتان (المندمجتان) دائماً مندمجتين statements prior financial are restated as if the two companies had always been combined (٥١) .

يعنى مصطلح such th.t هنا «بشكل» (أو «بما يؤدى إلى») كما أن مصطلح opertions تمت ترجمته إلى عملياتهما (وليس عملياتها) باعتبار أن المندمج هو

فقط منشأتين وليس أكثر (وهو أمر ممكن) ثم أصبحا بعد ذلك كيان واحد. ويقصد بمصطلح forw.rd إلى الأمام وهو مايعنى الكيان المندمج .

ويمكن فيما يلى توضيح ومناقشة أهم ماجاء بهذه الفقرات من المعيار IAS ٢٢(الذى أصدرت له اللجنة الدائمة للتفسيرات SIC التفسيرين رقمى ٩ SIC 9 ،التبويب أما على أساس الشراء أو توحيد الحقوق cl.ssific.tion either .s .c-quisitions or unitings of interests" ، و٢٢ SIC 22 التعديل (الضبط) اللاحق للقيم العادلة والشهرةفى التقرير الأولى عنهما Subsequent .djustment of f.ir v.lues .nd goodwill initi.lly reported وهذا الأخير أصدر عن مجلس IASB فيما بعد المعيار ٣ IFRS 3 بنفس العنوان) :

أ- إندماج منشأت الأعمال نوعان : الشراء (أى الإقتناء) أو توحيد الحقوق (الحقوق المشتركة) .،وجميع ، الاندماجات تتم - افتراضا- عن طريق الشراء .

ب- إثبات الشهرة إن وجدت يتم فقط فى النوع الأول فى دفاتر المشترى وذلك طالما أن الشهرة قد استوفت شروط إثبات الأصل غير الملموس . أما فى النوع الثانى للاندماج فلايتم إثبات الشهرة حتى إن وجدت واستوفت شروط التعريف والإثبات وهو ما قد يحتاج إلى إيضاح لأن الشهرة تعنى وجود أصل غير ملموس سيؤدى إلى جلب منافع اقتصادية مستقبلة للمنشأة المدمجة (التى تظهر أصول وإلتزامات وحقوق ملكية المنشأتين المندمجتين وضمن أحدهما أو كليهما شهرة) .

فمثلا منشأة ك مشهورة جداً علاوة على أن الشهرة مثبتة كأصل ، وقد اشترت ك س وهذه الأخيرة غير مدرج فى قوائمها المالية شهرة كأصل) فهل يعنى ذلك أن ك س (المنشأة بعد الاندماج) ليس بها شهرة كأصل ؟ وبكلمات أخرى هل ك س لن تستفيد من الشهرة كأصل (الظاهرة سابقاً فى ك) ؟ وهذا يعنى أيضاً أنه إذا كانت هناك منافع اقتصادية مستقبلة متوقعة من أصل غير ملموس لم يظهر بالفعل لعدم تقييم أصول وإلتزامات س - فإن تلك المنافع لن تنسب للأصل غير الملموس الذى تسبب فى جلبها وهو الشهرة وهو مايجعل من القوائم المالية المعدة غير عادلة ويعود بذا إلى مايشوب إخفاء أصل غير ملموس من إنتقادات .

جـ- عدم إختلاف القيمتين العادلتين للمنشأتين المندمجتين اختلافاً جوهرياً أمر يحتاج لمزيد من المناقشة فهل مثلاالمعنى من ذلك أنه ان كان الاختلاف

جوهريا فإن أمرا ما يشوب الاندماج ؟

كما يفهم من المعيار IAS ٢٢ أن المنافع الاقتصادية التى ستتدفق على المنشأة المندمجة (ك س فيما تقدم حالاً) من س لاتزيد ، جوهرياً ، عن تلك التى ستتدفق من ص (مع ملاحظة أن كل ذلك قبل الاندماج لأن بعده تصبح س ، وص كياناً واحداً) .

وتجدر الإشارة بأنه قد صدر ضمن مجموعة المعايير المحاسبية – عن جهاز المحاسبات – المعيار ١٦ «إندماج المشروعات» ليقابل المعيار IAS ٢٢ إندماج منشأت الأعمال ولم يصدر معياراً يغطى هذا النشاط ضمن معايير المحاسبة المصرية (أنظر جدول ١ ص ٥٤) .

٤-٣-٢-٢ فى المعيار ٣ (IFRS 3)

يركز المعيار ٣ IFRS 3 إندماج منشأت الأعمال الصادر لكى يسرى اعتباراً من (أو بعد) ٣١ مارس ٢٠٠٤ على بعض القواعد والمتطلبات منها أنه :

* «يصف المعيار IFRS التقرير المالى Prescribes the financial reporting لكيان عندما يصبح منشأة مندمجة ويحدث الاندماج بأن يتم ضم bring together كيانين منفصلين أو منشأتين منفصلتين فى كيان واحد يعد تقريراً واحداً one reporting entity .

* ولايسرى هذا المعيار IFRS/ does not apply to على إندماج كيانين منفصلين أو منشأتين منفصلتين لتكوين منشأة مشتركة to form a joint venture وعلى إندماجات... تتضمن in-volving منشأت تحت سيطرة مشتركة (أو تحكم وإدارة مشتركة) common control إندماجات .. تشمل كيانين ، (أو أكثر) مشتركين mutual entities وعلى إندماجات .. حيث يتم تكوين كيان (واحد) يعد تقريراً واحداً بموجب تعاقد منفرد دون الحصول على حق ملكية to form a re-porting entity by contract alone without the obtaining of an ownership interest .

* وتتم المحاسبة على اندماجات جميع منشأت الأعمال بطريقة الشراء التى تنظر إلى اندماج المنشأة من وجهة نظر المشترى (المقتنى) All business combinations are accounted for by applying the purchase method which views the business combination from the prospective of the acquirer والمشترى هو الكيان المندمج الذى يسيطر على الكيانات الأخرى أو منشأت الأعمال الأخرى المندمجةacquiree .

* ويقيس المشترى تكلفة المنشأة المندمجة بحساب القيم العادلة ، فى تاريخ التبادل ، لأ، فى تاريخ

تسليم الأصول given assets والإلتزامات التى حدثت أو المقدر أن تحدث assumed وأدوات الملكية التى يصدرها المشترى (المقتنى) مقابل أن يتولى السيطرة على المنشأة المشتراه and eq-uity instruments issued by the acquirer, in exchange for control of the acquiree . ويضاف إلى ذلك أى تكاليف يمكن ربطها مباشرة بإندماج المنشأة directly attributable to the business combination .

* ويتم تضمين تكلفة الاندماج أى تعديل adjustment على تكلفة الاندماج يعتمد حدوثه على إحداث المستقبل contingent on future events ، وذلك فى تاريخ الإندماج ، إذا كان التعديل مرجحاً probable حدوثه ويمكن قياسه بشكل يعتمد عليه can be measured reliably (٥٢) .

ومن أهم ماجاء فى الفقرات السابقة فى إيجاز المعيار ٣ IFRS 3 (ومقارنة بالمعيار IAS ٢٢) مايلى :

* تتم المحاسبة فى جميع إندماجات منشأت الأعمال بطريقة الشراء ومن ثم فإن ملخص المعيار IFRS ٣ لم يأخذ فى اعتباره طريقة الحقوق المشتركة بالمعيار IAS ٢٢ (حتى وإن كان استخدامها غير معتاد) .

* خصم الإلتزامات المحتملة(١) (والإلتزامات عموماً) من صافى أصول المنشأة المشتراه إجراء محاسبى يؤكد عليه المعيار IFRS (رغم أنه أمر يبدو منطقياً) .

* والاحتمال أو الاعتماد contingent ينبغى أن يكون مرجحاً prob.ble (وليس مجرد احتمال possible – أنظر قائمة الترجمة) . كأن تكون هناك قضية على احدى المنشأتين قبل الإندماج ، ثم المرجح أن يصدر عليها حكماً نهائياً بدفع مبلغ ما ، ولم تظهر دفاتر تلك المنشأة مخصصاً يقابل هذا المبلغ (ولاغضاضة فى عرض هذا المثال الذى يبين أن المبلغ المستحق كإلتزام على المنشأة من المؤكد – طالما المرجح صدور حكما نهائيا – أن تتحمله المنشأة المشتراه وبالتالى سيتحمله الكيان المدمج أى أن الإلتزام بالدفع هنا مؤكداً وليس مرجحاً فقط) . وبكلمات أخرى فإن المعيار IFRS3 ٣ يتطلب أن يؤخذ كل إلتزام – وإن لم يصبح فعلياً على المنشأة المندمجة – فى الحسبان .

٤-٤ إثبات الشهرة

٤-٤-١ المعياران IAS ٢٢ ، ٣ (IFRS 3)

٤-٤-١-١ المعيار IAS ٢٢

يتطلب المعيار IAS ٢٢ لإثبات الأصول (والشهرة) والإلتزامات فى طريقة الشراء (وليس فى طريقة توحيد الحقوق ، أو الحقوق المشتركة التى لاتظهر فيها شهرة) مايلى :

* "بالنسبة لطريقة الشراء (الإقتناء) فإن الأصول والإلتزامات ينبغى أن يتم إثباتها إذا كان من المحتمل(١) أن المنافع الاقتصادية ستتدفق وإذا كان هناك مقياس يعتمد عليه لقياس التكلفة أو القيمة العادلة For an acquisition, assets and liabilities should be recognised if it is probable that an economic benefit will flow and if there is a reliable measure of cost or fair value.

* تظهر أصول وإلتزامات المنشأة المشتراه (المقتناه) فى القوائم المالية المجمعة بقيمتها العادلة As-sets and liabilities of the acquired company are included in the consolidated finan-cial statements at fair value" (٥٣) .

ويلاحظ على هذه الجزئية فى المعيار IAS ٢٢ مايلى :

أ- الأصول والإلتزامات للمنشأة المندمجة (المشتراه) تثبت – وفقاً لهذه الجزئية – فى حالة إندماج منشأت الأعمال بطريقة الشراء . والمتطلبات هنا عامة تشمل الأصول الملموسة وغير الملموسة أيضاً .

ب- ولم يربط المعيار IAS ٢٢ المنافع الاقتصادية المستقبلة ، المحتمل(١) أن تتدفق على المنشأة ، بالأصول فقط وإنما ربطها أيضاً بالإلتزامات التى تمثل تدفقات للمنافع إلى خارج (وليس إلى داخل) المنشأة . ذلك إلى أن تسوية الإلتزامات مايترتب عليه تخفيض فى تدفقات المنافع الاقتصادية للخارج بما يزيد معه صافى التدفقات وهذا التخفيض قد يمكن تفسيره على أنه تدفقات للمنافع الاقتصادية للداخل (مثل تسوية منشأة ما إلتزام عليها قيمته الدفترية مليون جنيه بسداد فقط ٨٠٠ ألف جنيه يعنى اكتسابها ٢٠٠ ألف جنيه تشبه شكلاً ، وليس

فعلياً ، التدفقات للداخل) هذا من ناحية ومن ناحية أخرى فإن إثبات الإلتزامات أمر لابد منه لتحديد صافى الأصول ومقارنتها بصافى التدفقات ولأنها تمثل تدفقات للخارج فيجب حسابها وخصمها من التدفات للداخل لتحديد الصافى فى الداخل .

جـ- يتطلب المعيار IAS وجود مقياس للتكلفة يعتمد عليه أو مقياس يعتمد عليه للقيمة العادلة (ويتضمن ذلك وجود أدلة وبراهين ووثائق لاتقيس كل قيمة : تكلفة أو قيمة عادلة فقط بل تقيس أيضاً التدفق المحتمل(١) للمنافع الاقتصادية) .

٤-٤-١-٢ معيار ٣ (IFRS 3)

لم يختلف المعيار ٣ IFRS 3 جوهرياً عن المعيار IAS ٢٢ وقد بين ضمن إيجازه مايلى :

* «يخصص (يحمل) المشترى تكلفة إندماج منشأة الأعمال بإثبات الأصول التى تم التعرف عليها للمنشأة المشتراه The acquirer allocates the cost of the business combination by recognising the acquiree's identifiable assets, liabilities and contangent liabilities at their fair value والإلتزامات أو الإلتزامات المحتملة بقيمتها العادلة فى تاريخ الاندماج فيما عدا الأصول غير المتداولة التى يتم تصنيفها على أنها محتفظ بها للبيع طبقاً للمعيار ٥ (IFRS 5) «الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations ...

* وهذه تثبت بالقيمة العادلة منقوصا منها تكلفة البيع .

* وكون أن الشهرة هى الزيادة فى التكلفة على حق المشترى فى القيمة الصافية للأصول التى تم التعرف عليها والإلتزامات والإلتزامات المحتملة التى تم التعرف عليها فإنه يتم إثباتها كأصل .

* وتثبت الشهرة (بعد ذلك) بالتكلفة ويخصم منها أى خسائر انخفاض قيمة مجمعة طبقاً للمعيار IAS ٣٦ انخفاض قيمة الأصول Goodwill is subsequently carried at cost less ay accumulated impairment losses in accordance with IAS 36 Impairment of Assets وإذا زاد حق المشترى فى صافى القيمة العادلة للأصول التى تم التعرف عليها والإلتزامات والإلتزامات المحتملة التى تم التعرف عليها ، على تكلفة الإندماج فإنه على المشترى أن أ – يعيد تقييم (كيفية) التعرف على وقياس أصول المنشأة المشتراه (وكذا) الإلتزامات والإلتزامات المحتملة وقياس تكلفة الاندماج وأن ب – يثبت على الفور فى الربح أو الخسارة أية زيادة متبقية بعد إعادة التقييم recognises immediately in profit or loss any excess remaining after that reassessment" [٥٤] .

ويعين من هذه الفقرات الثلاثة بالمعيار ٣ (IFRS 3) مايلى :

* يؤكد المعيار IFRS ٣ على الالتزامات المحتملة (وليس فقط الفعلية) لأهميتها بإعتبار أن وجودها (عندما تحدث فعلا) يخفض من القيمة الصافية للمنشأة .
* الأصول غير المتداولة التى سيتم بيعها وكانت ضمن أصول المنشأة المشتراه ، يعالجها المشترى (المقتنى) وفقاً للمعيار ٥ IFRS 5 . بالقيمة العادلة منقوصا منها التكلفة المتوقعة لبيعها
* وفى تعريف موجز للشهرة أنها زيادة التكلفة على صافى أصول المنشأة المشتراه . والمقصود من التكلفة تكلفة الإندماج أى ثمن شراء المنشأة (والمنشأة هذه هى المنشأة المتراة والتى يطلق عليها المعيار cquiree : IFRS) .
* وتثبت الشهرة بتكلفتها بعد أن يخصم منها الخسائر المجمعة للإنخفاض (فى قيمتها) . ويتم هذا الخصم ، بالطبع عندما تظهر خسائر فى القيمة (ويتم تجميعها) .
* وفى الحالة العكسية للشهرة أى إذا انخفضت التكلفة عن قيمة حق المشترى فى القيمة العادلة لصافى أصول المنشأة المشتراه (أى وكما جاء فى المعيار IFRS زاد هذا الحق على التكلفة) فإن الأمر يتطلب من المشترى أن يعيد تقييم re.ssess صافى أصول المنشأة أى إعادة تقييم ماتم التعرف عليه من أصول وإلتزامات ، وإلتزامات محتملة وإعادة حساب وتحديد القيمة العادلة لكل بند من هذه البنود (الشهرة بالسالب وردت فى المعيار IAS ٢٢ وسيتم التعرض لها حالاً) .
* مصطلح identifi.ble قد يحسن أن يترجم على أنه تم التعرف عليه بدلاً من الممكن التعرف عليه لأن الاثبات يحدث لما تم بالفعل التعرف عليه . وان كان من ناحية أخرى يتم أخذ الالتزامات المحتملة فى الحسبان رغم أنها لم تحدث. كما أن المقصود بالربح أو الخسارة هو حساب أ . ج .

٤-٤-٢ قيمة الشهرة

٤-٤-٢-١ ظهور الشهرة عند شراء صافى أصول منشأة

إتفق المحاسبون – وكما جاء فيما تقدم – على أن قيمة الشهرة تتمثل فى قيمة زيادة تكلفة الشراء (الثمن وخلافه) عن القيمة العادلة لصافى الأصول (التى تم التعرف عليها / تحديدها) للمنشأة المشتراه .

وقد سبق وأن أكد المعيار IAS ٢٢ هذه المسألة ،الفرق بين تكلفة الشراء والقيمة العادلة للأصول الصافية يثبت كشهرة The difference between the cost of the purchase and the

. [٥٥]fair value of the net assets is recognised as goodwill"

وقد يبدو وأن لفظ «الفرق» جاء عاماً وليس محدداً . فالفرق قد يكون زيادة تكلفة الشراء عن القيمة العادلة أو العكس . فى حين أن المفروض لكى تظهر شهرة فى عملية إدماج عن طريق الشراء (الإقتناء) أن تزيد تكلفة الشراء على القيمة العادلة لصافى أصول المنشأة (أصولها مطروحاً منها الإلتزامات والإلتزامات المحتملة) .

وقد أشرنا بأن تكلفة الشراء هى ثمن (ومصروفات) شراء منشأة ما بكاملها (القيمة الصافية) والقيمة العادلة هى قيمة فى وجود سوق (نشطة) لأصول وإلتزامات تلك المنشأة، كل مفردة من مفردات الأصول والإلتزامات على حدة . ويرى فى هذا «كيسو» و «ويجانت» أن القيمة العادلة لصافى الأصول (التى تقارن بتكلفة الشراء) هى القيمة السوقية العادلة الجارية current f.ir m.rket v.lue [٥٦] .

وقد أشرنا فى فصل ٣ إلى أن هناك أكثر من قيمة يمكن أن يتم تحديدها للأصل ووجود أكثر من مصطلح مثل القيمة الحالية (التى ينظر إليها نظرة طويلة فمثلا إذا كانت منشأة ستحصل على مبلغ ما سنة ٢٠٢٥ وأريد تحديد قيمته الآن يحسب على هذا المبلغ معدل خصم مناسب لنصل إلى القيمة حاليا) والتكلفة الجارية ، والقيمة البيعية الصافية وسعر البيع وأيضاً مصطلح السوق النشطة الذى تتواجد فيه ، عادة ، القيمة العادلة (وفقاً لمعيار IAS ١٦) ومعيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل) . وتعريف القيمة السوقية العادلة الجارية الذى أورده الكاتبان - والذى أخذ به المعيار الأمريكى ١٦ - قد يعطى إنطباعاً على أنه يماثل مصطلحات القيمة الحالية أو القيمة (أو التكلفة) الجارية والقيمة العادلة والسوق النشطة . ومهما يكن من أمر فإن ماتتطلبه معايير المحاسبة ويتطلبه المحاسبون هو إيجاد القيمة العادلة لكل مفردة من مفردات الأصول والإلتزامات بأحسن وأدق طريقة .

مثال :

اشترت منشأة عبدالرحمن الصناعية منشأة شاهيناز الصناعية الصغيرة نسبياً بتاريخ ١/٧/٢٠٠٠ بمبلغ ٢,٣ مليون جنيه دفعت بشيك . وكانت البيانات المالية لمنشأة شاهيناز فى تاريخ الشراء كما يلى : أراضى ومبانى وألات ومعدات ٢ مليون جنيه / سيارات بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه / مخزون ٥٠٠ ألف جنيه / أرصدة عملاء مدينة مليون جنيه/ نقدية بالبنك ١٠٠ ألف جنيه / إلتزامات بمبلغ ١,٣ مليون جنيه (مليون جنيه أرصدة موردين دائنة ، ٣٠٠ ألف أرصدة حسابات عملاء دائنة)

ورأسمال ٢,٥ مليون جنيه .

ولإثبات قيمة المنشأة المشتراه فى دفاتر المشترى ينبغى.

أولاً : القيمة العادلة للأصول وللإلتزامات :

ثانياً : إثبات قيمة الشهرة ان وجدت :

طالما أن حساب القيمة العادلة تم لكل مفردة من مفردات الأصول والإلتزامات بدقة وعناية وبطرق يعتمد عليها فإن قيمة الشهرة تمثل الفرق بين تكلفة شراء صافى الأصول (وهى الأكبر) وقيمة صافى الأصول.

		بالمليون جنيه	ملاحظات
* أراضى ومبانى وآلات ومعدات		٢,٥	زادت قيمة الأراضى
* سيارات		٠,١	انخفضت القيمة السوقية للسيارات عن الدفترية بواقع ٥٠٪
* مخزون		٠,٢	اتضح أن معظم المخزون إنتاج غير تام قيمته العادلة تقل عن ٥٠٪
* عملاء		٠,٥	مبلغ ديون العملاء الرديئة التى لن تحصلها منشأة عبد الرحمن ٥٠٪
* نقدية بالبنك		٠,١	
* أرصدة حسابات موردين	دائنة	١,٠	
* أرصدة حسابات عملاء	دائنة	٠,٢	هاجر بعض العملاء للخارج من سنوات ولن يحصلون عن مستحقاتهم كما أنهم لم يطالبوا بها (١٠٠) ألف جنيه
الصافى		٢,٢	مليون جنيه

إذاً الشهرة تساوى

تكلفة (ثمن) الشراء ٢,٣ مليون جنيه

القيمة العادلة لصافى الأصول المشتراه ٢,٢

قيمة الشهرة ٠,١

ويتم إثبات عملية الشراء فى دفاتر منشأة عبدالرحمن الصناعية كما يلى :

من مذكورين

٢٥٠٠٠٠٠ من حـ/أراضى ومبانى وآلات

١٠٠٠٠٠ من حـ/سيارات

٢٠٠٠٠٠ من حـ/مخزون

٥٠٠٠٠٠ من حـ/عملاء

١٠٠٠٠٠ من حـ/نقدية بالبنك

١٠٠٠٠٠ من حـ/الشهرة

إلى مذكورين

١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/موردين

٢٠٠٠٠٠ إلى حـ/عملاء

٢٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/نقدية بالبنك

٣٥٠٠٠٠٠ ٣٥٠٠٠٠٠

إيضاحات :

أ- تمثل الشهرة محصلة تكلفة الشراء والقيمة العادلة (١٠٠٠٠٠جنيه) . وهذا القيد مثبت بالقيمة العادلة .

ب- يتم حساب القيمة العادلة لكل مفردة وليس للإجمالى . وقد ظهر الفرق وهو هنا زيادة تكلفة الشراء على القيمة العادلة لأصول وإلتزامات المنشأة ككل .

جـ- رأس المال بالدفاتر قبل إعادة التقييم (٢,٥ مليون جنيه) قيمته دفترية . وهو وعندما ينشأ أول الأمر ممكن أن يكون قد تمثل مثلاً فى نقدية ومخزون أو نقدية

وأصول ثابتة .. وبعد التقييم فإن الفرق بين الأصول المقومة والإلتزامات المقومة بمثل القيمة الصافية ، وهي هنا قيمة رأس المال.

د- وإذا كان رأس المال متمثلاً فى أسهم ، مثلاً ، فإن أمكن بيع أياً منها - وهو أمر مستبعد لبيع المنشأة - فإن قيمة البيع تزيد من النقدية (بالبنك) لدى منشأة عبد الرحمن .

هـ- افترضنا أن هناك حـ/واحد للأصول الثابتة أراضى ومبانى ... ولم تستخدم مسميات القرار ٢٠٤ .

٤-٤-٢-٢ إعادة التقييم وأصول غير ملموسة

لم يبين المثال المتقدم أن إعادة تقييم أصول وإلتزامات المنشأة المشتراه قد أظهرت وجود أصل غير ملموس (والشهرة ليست مقصورة) ولكن قد توجد فى بعض الأحوال أصولاً غير ملموسة من المحتمل(١) أن تجلب للمنشأة المشتراه (ثم المندمجة فيها) منافع اقتصادية مستقبلة فإذا أخذنا المثال السابق قد نجد أن هناك براءة اختراع قيمة إعادة تقييمها ٢٠ ألف جنيه وبالتالى فإن الشهرة تصبح حينئذ ٨٠ ألف جنيه .

والقاعدة فى إعادة تقييم أصول وإلتزامات منشأة ما هو - وكما أشرنا - أن يقيم بنداً بنداً ، ومفردة مفردة فى كل بند ، وعلى هذا الأساس فقد تظهر دفاتر منشأة ما بند براءة الاختراع (٥٧) أو حق نشر (دفترياً) قبل إعادة التقييم ثم بعد إعادة التقييم بمبلغ ما قد يكون لمثل هذه الأصول غير الملموسة قيمة (أو عمر مفيد باقى) - وبنفس القيمة الدفترية أو أكثر أو أقل - وقد لايكون .

٤-٤-٣ الشهرة ، عند الشراء ، بند مستقل

وكما جاء فيما تقدم فإن الشهرة ، وكأى أصل غير ملموس (أو ملموس) هام أخر ينبغى إظهارها فى بند مستقل فى القوائم المالية منفصلة عن باقى الأصول غير الملموسة ، خاصة عندما يتم شراء منشأة لمنشأة أخرى . وفى هذا يبين المعيار IAS ٣٨ مايلى :

«يتطلب تعريف الأصل غير الملموس أن يتم التعرف عليه وتمييزه بوضوح عن الشهرة The definition of an intangible asset requires that an intangible asset be identifiable to distinguish it clearly from goodwill. والشهرة الناتجة عن إندماج منشأت الأعمال أى (عن طريق) الاقتناء تمثل (مبلغ) مدفوع من المقتنى (المشترى) يتوقع منه الحصول على منافع اقتصادية مستقبلة Goodwill arising on a business combination that is an acquisition

represents a payment made by the acquirer in anticicipation of future economic ben-
efits. وتنتج المنافع الاقتصادية المستقبلة من أعمال متحدة بين الأصول التى تم التعرف عليها المشتراه (المقتناه) أو من الأصول - كل أصل بمفرده - التى ليست مؤهلة (أو صالحة) qualify لكى يتم إثباتها بالقوائم المالية ولكن المشترى (المقتنى) مستعد للدفع من أجل الشراء but the ac quirer is prepared to make a pay ment in the acquisition[58] . (ويتفق المعيار ٢٣ مع المعيار IAS ٣٨ فى هذه المتطلبات) .

ومن أهم ماتتطلبه هذه الفقرة مايلى :

* إظهار الشهرة فى بند مستقل عن باقى الأصول غير الملموسة المشتراه .

* تنتج الشهرة عادة عن عملية اندماج منشأة فى منشأة أخرى عن طريق الاقتناء (الشراء) .

* **فالاندماج المقصود يتم عن طريق الاقتناء . والاقتناء cquisition. هو وفقاً للميعار IAS الشراء (منشأة تشترى منشأة أخرى بكاملها) . وهذا الاندماج هو الأكثر شيوعاً .**

* المنافع المستقبلة التى يتوقعها المشترى (المقتنى) هى منافع ناتجة عن أصول المنشأة بما فى ذلك الشهرة .

* ومع هذا فقد تتحقق تلك المنافع من أكثر من أصل ومنها ماقد لايكون مؤهلاً qu.lify (أو كفء) ومع هذا فإن المشترى يرغب فى الشراء للكل (المؤهل وغير المؤهل) .

* ويتبين من فقرة سابقة للمعيار IAS ٣٨ (لم يأخذ بها المعيار ٢٣) أن القيمة بالتكلفة للأصل غير الملموس المقتنى هى قيمته العادلة وهى قيمة السوق .

* استخدم هنا مصطلح identifiable على أساس أنه يعنى التعرف عليه وليس فقط امكانية أو القابلية للتعرف عليه.

٤-٤-٤ الشهرة السالبة

تظهر الشهرة وكما هو متفق عليه فى عملية إندماج منشأتين (أو أكثر) وعن طريق الشراء (الإقتناء) إذا زادت تكلفة شراء صافى أصول المنشأة (أصولها مطروحاً منها الإلتزامات والإلتزامت المحتملة) على القيمة العادلة لهذه الأصول الصافية .

ولكن إذا حدث العكس وزادت الثانية عن الأولى فمعنى ذلك أن المنشأة المشترية حصلت على امتياز لها credit .

ويبين «كيسو و ويجانت» عند مناقشتهما لتلك الجزئية في المعيار الأمريكي ١٦ APB Opinion 16) اندماج منشآت الأعمال Business Combinations أن :

«.. تظهر الشهرة السالبة عندما تزيد القيمة السوقية العادلة للأصول المقتناه عن سعر شرائها

Negative goodwill....arises when the the fair market value of the assets acquired is higher than the purchase price of the assets." [٥٩] . ومن المفروض أن الأصول هنا هي صافي الأصول (كما أشرنا) .

وإذا أخذنا المثال السابق (عن قيمة الشهرة) واعتبرنا فيه العكس أي أن منشأة عبدالرحمن اشترت منشأة شاهيناز بمبلغ ٢,٢ مليون جنيه (بدلاً من ٢,٣ مليون جنيه) وأن قيمة الأصول الصافية للمنشأة المشتراه (منشأة شاهيناز) تبلغ ٢,٣ مليون جنيه وأن القيمة العادلة للسيارات ٢٠٠ ألف جنيه (على اعتبار أن جميعها جديدة نسبياً) .

		من مذكورين
٢٥٠٠٠٠٠		من حـ/أراضي ومباني وآلات ومعدات
٢٠٠٠٠٠		من حـ/سيارات
٢٠٠٠٠٠		من حـ/مخزون
٥٠٠٠٠٠		من حـ/العملاء
١٠٠٠٠٠		من حـ/نقدية بالبنك
		إلى مذكورين
	١٠٠٠٠٠٠	إلى حـ/موردين
	٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/عملاء
	٢٢٠٠٠٠٠	إلى حـ/نقدية بالبنك
	١٠٠٠٠٠	إلى حـ/الشهرة
٣٥٠٠٠٠	٣٥٠٠٠٠	

إيضاحات :

أ- يتساوى إجمالي حركة الحسابات بالقيد المذكور مع إجمالي الحركة بالقيد السابق

في المثال السابق. (وجاء ذلك نتيجة عدم ظهور شهرة ضمن الأصول بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه وزيادة السيارات بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه مقابل نقص ثمن الشراء بمبلغ ١٠٠ ألف جنيه وثبات باقى البنود) .

ب- وفى هذا فإن المبلغ المنصرف من البنك فى هذا القيد (أعلاه) يقل عن المبلغ المنصرف من البنك فى القيد السابق - ويمثل المبلغ المنصرف من البنك فى القيدين ثمن شراء منشأة شاهيناز - بمقدار -١٠٠ ألف جنيه .

جـ- من المفروض أن تضاف القيم بهذا القيد المذكور إلى الحسابات المناظرة فى دفاتر منشأة عبدالرحمن المدمج فيها منشأة شاهيناز المشتراه .

فمثلاً طبقاً لهذا القيد المذكور ينبغى أن تزيد قيمة الأراضى والمبانى وآلات بمبلغ ٢,٥ مليون جنيه (كل بند على حدة ، وكل فقرة على حدة) وتزيد قيمة السيارات بمبلغ ٢٠٠ ألف جنيه وهكذا ...

٥- مدى التوافق بين معايير IAS's ، IFRS's والمصرية

٥-١ لم يأخذ المعيار ٢٣ بعض المتطلبات

يتفق معيار المحاسبة المصرية ٢٣ الأصول غير الملموسة مع IAS ٣٨ الأصول غير الملموسة فى معظم الفقرات التى أخذها عنه باستثناء البعض والبعض لم يأخذه على الإطلاق والاخر أخذه منقوصا) مثل الفقرات ٨٩ ، ٩٠ ، ٩٢ ، ٩٣ ، ٩٥ (علاوة على الفقرات من ٦٣-٧٨ ، ويبلغ المعيار IAS ٣٨ /١٢٣ فقرة فى حين يبلغ المعيار ٢٣ ، ٨١ فقرة فقط ولم يقم المعيار ٢٣ بدمج يذكر لفقرات المعيار IAS ٣٨ . ومن متطلبات بعض فقرات المعيار IAS ٣٨ هذه التى لم يأخذ بها المعيار ٢٣ : القياس البديل المتاح للأصل غير الملموس (وكما هو الحال فى الأصل الثابت) بإعادة تقديره (فقرات المعيار IAS ٣٨ من ٦٤-٧٠ وغيرها) وزيادة العمر المفيد للأصل غير الملموس نتيجة التحسينات عليه (فقرة المعيار IAS ٣٨ رقم ٩٥) وإرتباط انخفاض قيمة الأصل غير الملموس باندماج منشأت الأعمال (الفقرتين ٩٧ ، ٩٨) .

وتتطلب القواعد المعمول بها فى إصدار معايير المحاسبة المصرية صدور قرار وزير الاقتصاد والتجارة الخارجية (ثم وزير التجارة الخارجية/ثم وزير التجارة والصناعة) بهذه المعايير وبالتالى صدور قرار وزارى أيضاً بإلغاء أى معيار . غير أنه وكما أشرنا عندما أصدر وزير التجارة الخارجية قراراً بالمعايير الثلاث الأخيرة

(رقم ١ المعدل ، ١٠ المعدل ، ٢٣) نص على إلغاء معايير المحاسبة المصرية بأرقام ١، ٣، ٩ ، ١٠ دون إلغاء معيار تكاليف البحوث والتطوير (رقم ٦) ، بما قد يفهم منه (بالخطأ) عدم إلغائه، إلا أن المعيار ٢٣ ألغى هذا المعيار بالفعل (فى فقرته الأخيرة رقم ٨١) اقتداء بما تقوم به لجنة IASC ثم المجلس IASB .

وتظل تلك المسألة متأرجحة فيما بين وجود نص صريح بالإلغاء فى قرار وزارى أو الاكتفاء بوجود فقرة فى المعيار ٢٣ الصادر به القرار الوزارى .

ويرتبط بذلك أن الفقرة الأخيرة من معيار IAS ٣٨ لم تورد مصطلح إلغاء وإنما أوردت - وكما هو المعتاد - مصطلح أن المعيار IAS ٣٨ يحل محل المعيارين IAS رقمى ٤ المحاسبة على الإهلاك ، IAS ٩ تكاليف الأبحاث والتنمية (التطور)[٦٠] .

وتجدر تكرار الإشارة هنا إلى القاعدة الهامة التى أوردها المعيار IAS رقم١ هى أن :

«المنشأة التى تتفق قوائمها المالية مع معايير المحاسبة الدولية يجب أن تفصح عن هذه الحقيقة./ولايجب أن توصف القوائم المالية على أنها تتفق مع معايير المحاسبة الدولية إلا إذا إتفقت (طبقت) جميع متطلبات كل معيار محاسبة (دولية) ممكن (قابل) استخدامه وكل تفسير للجنة التفسيرات الدائمة ممكن استخدامه- Financial statements should not be described as complying with International Accounting Standards unless they comply with all requirments of each applicable Standard and each applicable interpretation of the Standing Interpretations Committee" [٦١] .

وعلى هذا الأساس فإذا رغبت المنشآت الإشارة فى تقاريرها بأنها تطبق معايير IAS's فإنه ينبغى عليها أن تكون قد إتبعت «جميع» متطلبات كل معيار محاسبة دولية قابل (ممكن) للتطبيق بل «وجميع» متطلبات «كل تفسير» قابل للتطبيق تصدره لجنة التفسيرات الدائمة (وإلا فلا) . والمعيار أو التفسير القابل للتطبيق أو الممكن العمل به هو الذى أعتمد أو تمت مراجعته revised وأصبح صالحاً للعمل به .

٥-٢ المعياران ١٦ (معايير محاسبية) IAS's ٢٢

تضمنت المعايير المحاسبية المعيار ١٦ إندماج المشروعات ليقابل - وكما أشرنا - المعيار IAS ٢٢ فى حين لم تتضمن معايير المحاسبة المصرية معياراً فى هذا الصدد لاندماج منشآت الأعمال) . ويتفق المعيار ١٦ - وإلى حد كبير -

معـ متطلبـات كثيرة فى المعيـار IAS ٢٢ . ومن المـلاحظ فى هذا أن المعيار ١٦ لم يبـين – وكما أشـرنا – الدرجة التـى عليهـا الاحتمـال احتمال قوى مرجح أن يتحـقـق الحدث المـرتبطٍ به كمـا لم يوضـح المعيـار ١٦ ما أشـار إليـه المعـيار IAS ٢٢ من أنـه لايسمح للمنشأة أن تجعل العمر المفيد للشهرة عمراً لانهـائيـاً [٦٢] does not premit .n enter- infinite useful life to goodwill prise to .ssign .n [٦٣] ويلاحظ – فى هذا السياق – أنه لصدور المعيار ٣ IFRS 3 بعد طول ٨ سنوات من صدور المعيار ١٦ فإن الأخير (مثله مثل المعيار IAS ٢٢) لايتضمن ما استجد فى هذا المعيار ٣ .

أما القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ فإنه لم يشر ، وهو يعرض لحساب النفقات المؤجلة (المؤقت) حـ/١٥٣ ، إلا إلى معيار الأصول غير الملموسة فقط دون المعيار IAS ٢٢ أو المعيار ١٦ (ضمن المعايير المحاسبية) . ولم يشر كذلك لما قد استجد فى IASC (مثل معايير IFRS's) .

مراجع
فصل (٧)

1- Kieso and Weygandt, 1998, op. cit. p. 17.

2- Ibid, p. 608.

3- Barry Elliot and Jamie Elliott **Financial Accounting & Reporting. Sixth editions** Pearson Education Limited, 2002, p. 430.

4- Kieso and Weygandt, 1998, op. cit. p. 608.

5- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit. p. 647.

6- APB 17, APB, Delany (Ed) in Wiley' CPA Ex. Review., 2000, op. cit., pp. 828 and 829.

7- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 647.

8- CA 85, Sch.4, para 18.

9- FRED 12, paras 8,9,69 and 110, in, Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 626.

10- Davies Paterson and Wilson, 1997, op. cit., p. 626.

11- IAS 38 Intangible Assets, IASC, 1998 para. 14.

12- Ibid, paras. 5,8,10,11,12,13,14,15 and 17.

١٣- معيار ١ ضمن معايير المحاسبة المصرية «عرض القوائم المالية يونيو ٢٠٠٢ ملحق رقم١ .

* IAS 38, Appendix, p. 42.

١٤- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الأولى ص٢٤ .

١٥- معيار ٢٣ «الأصول غير الملموسة» ضمن معايير المحاسبة المصرية يونيو

٢٠٠٢ ، فقرة (٥) .

16- Cambridge International Dictionary of English, 1996, p. 1208.

17- Lewis and Pendrill, 1994, op. cit., p. 101.

18- SFAS 2, Accounting for Research and Development Costs, FASB, Delaney (Ed) in Wiley CPA Examination Review, 27 th Edition, John Wiley & Sons Inc, 2000, p. 839 and 840.

19- Statement of Standard Accounting Practice13, Accaunting for Research and Development ABC 1977, revised 1989, para. 21.

20- Ibid, para. 5.

21- Sangster, 1997, op. cit. p. 43.

22- House of Lords Select Committee on Science and Technology, in Elliott and Elliott, 2002, p. 430.

23- ED 14 and ED 17, in Elliott and Elliott 2002, p. 430 .

24- Elliott, Rimmington and Hamilton, 1991, op.cit. p. 30.

25- IAS 38, IASC, 1998, para. 7.

٢٦- معيار ٢٣ (ضمن معايير المحاسبة المصرية) ، يونيو ٢٠٠٢ ، فقرة (٥) .

27- IAS 38, paras. 18-22 and 24.

28- Ibid, paras. 53, 63-67 and 70.

29- Ibid, para. 7.

30- See :

30 A - Ibid, paras. 42,40 and 45.

* معيار المحاسبة المصرية ٢٣ الفقرتين ٤٤ ، ٤٥ .

30 B - IAS 38, paras . 51 and 52 .

31 - Kieso and Weygandt 1998, op. cit . pp. 597 - 598 .

٣٢- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، أول فقرة ص٢٤ .

٣٣- معيار ٢٣ معايير المحاسبة المصرية ، ٢٠٠٢، الفقرتين ١٦ ، ١٧ .

34- IAS 38, paras. 56 - 62.

٣٥- معيار ٢٣ ، الفقرات من ٤٩-٥٥ .

36- See :

* IAS 38, para, 22.

* معيار ٢٣ ، الفقرة (١٩) .

37- See :

* IAS 38, paras. 53 and 54.

* معيار ٢٣ ، الفقرتان ٤٧ ، ٤٨ .

38- See :

* IAS 38, para. 55.

* معيار ٢٣ ، الفقرة ٤٩ .

39- See :

* IAS 38, para. 79.

* معيار ٢٣ ، معايير المحاسبة المصرية ، فقرة ٥٧ .

* IAS 38, para. 82 assured the twenty years lifetime.

وأكد المعيار ٢٣ (فقرة ٦٠) على أن العمر الافتراضى للأصل غير الملموس لايتجاوز العشرين عاماً .

٤٠- المجمع العربى للمحاسبين القانونيين ، ٢٠٠٠ مرجع سابق ص٨٦١ .

41- See :

* IAS 38, paras .80,88,91 and 94.

* معيار ٢٣ ، الفقرات ٦٠ ، ٦٦ ، ٦٧ ، ٦٨ .

42- See :

* IAS 38, para. 7.

* معيار ٢٣ ، الفقرة (٥) .

43- See :

* IAS 38, para. 85.

* معيار ٢٣ ، الفقرة ٦٣ .

44- See :

* IAS 38, para. 123.

* معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٣ ، الفقرة ٨١ .

45- Douglas Garbutt, **Accounting Foundations,** Pitman publishing, 1979, p.p. 288-290.

46- George R. Catlett and Norman O. Olson, in Kieso & Weygandt 1998, op.cit. p. 601.

47- Haim Falk and L.A. Gordon, in., p. 602.

48- IAS 38, para. 27.

49- FASB Conceptnal Frame work for Financial Accounting and Reporting Elements of Financial Statements and their measurement, in Kieso & Weygandt, 1998, op.cit. p. 602.

50- IAS 22 Business Combination (summary) Revised 1998, paras. 1-3.

51- Ibid, paras paras. 24 - 27 .

52- International Financial Reporting Standard 3/ (summary), International Accounting Standard Board, IASC, March 2004, paras. 1-5.

53- IAS 22 (summary), paras 9 and 10.

54- IFRS 3, (Summary) paras. 7,8, and 9.

55- IAS 22, para 6.

56- Kieso & Weygandt, 1998, op.cit. p. 603.

57- Ibid., p. 604.

58- See :

* IAS 38, para. 10.

* معيار ٢٣ ، فقرة ٨ .

59- Kieso & Weygandt, 1998, op.cit. p. 606.

60- IAS 38, para. 123.

61- IAS 1, para. 11.

٦٢- معيار ١٦، المعايير المحاسبية ، الفقرتين ٥٠ ، ٢١ .

63- IAS 22 (summary), para. 10.

٨- المنح الحكومية

١- مقدمة

قد تختلف المنح (أو المساعدات) الحكومية التى تمنح لبعض المنشأت عن التبرعات غير الحكومية فى أكثر من جانب وقد يكون الحجم وسبب المنح من أهم جوانب الاختلاف . فالحكومة قد تمنح منحة ضخمة لمنشأة ما وكثيراً مايكون السبب مساعدتها لتأدية هدف قومي . وقد تكون المنحة نقدية (منشأة متعثرة مالياً لكى تعيد إليها توازنها أو قد تساعدها فى تلبية التزامات معينة عليها كسداد قيمة مرتبات وأجور العاملين بها عن فترة معينة) . والأسباب التى من أجلها يتبرع الغير لمنشأة ما هى عادة لمساعدة تلك المنشأة على تأدية نشاطها الرئيسى الذى تأسست من أجله وكثيراً ماتكون تلك الأسباب إنسيانية أو اجتماعية . ومن الكيانات التى تحصل على تبرعات من الجمهور (والأفراد) خاصة فى دول أوروبا وأمريكا – الجامعات والمعاهد العليا والمدارس والجمعيات الخيرية وأحياناً بعض المنشأت الوطنية التى لها أهداف قومية وحيوية كمنشأت الطاقة ومنشأت المرافق العامة مثل مياه الشرب .

وقد أصدرت الكيانات والجهات المعنية بمعايير المحاسبة فى دول كثيرة ومنها مصر معايير محاسبة عن «المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية» . وسيركز هذا الفصل على أهم ماجاء بمعايير المحاسبة عن المنح الحكومية والتعرض بإيجاز للإفصاح عنها .

٢- تعريف

٢-١ المعيار البريطانى ٤

أصدرت لجنة معايير المحاسبة البريطانية Accounting Standard Committee ASC معيار المحاسبة ٤ (بيانات عن ممارسات المحاسبة المعيارية Statement of Standard Accounting Practice SSAP 4 «المنح الحكومية For Accounting Government Grants، الصادر فى ١٩٧٤ والذى تمت مراجعته فى يوليو ١٩٩٠ . عرف هذا المعيار ٤ (SSAP 4) المنح الكومية بأنها :

«مساعدات من الحكومة لمنشأة فى شكل نقدية أو تحويلات أصول لمقابلة ظروف معينة مضت أو فى المستقبل تتعلق بأنشطة عمليات المنشأة Assistance by government in the form of cash or transfers of assets to an enterprise in return for past or future compliance with certain conditions relating to the operating activities of the enterprise" [1] .

ويلاحظ أن مصطلح compliance يعنى هنا . يغطى أو يقابل أو يتمشى مع وهو يعنى أيضاً الإذعان وبدلاً من مصطلح مقابل in return for من أن يستخدم: «من أجل» . ومصطلح enterprise أساسا مشأة .

إذاً فالمعيار البريطاني ٤ يركز على أن :

* **المنحة الحكومية تعطى لمنشأة (أى كيان يبغى الربح) وهى مساعدة حكومية لها .**

* المنحة من الحكومة لتغطية أى ظروف يترتب عليها تكلفة تتعلق بأنشطة عمليات منشأة ما .

* وعمليات المنشأ وظروفها قد تكون فى الماضى أو فى المستقبل والمفروض أيضاً فى الوقت الحالى (رغم أن المعيار لم يذكر الحالى) .

* وقد تكون المنحة نقدية أو تحويلات لأصول أى تسلم الحكومة المنشأة المعنية أصولاً لعملياتها (وقد يكون ذلك أيضاً مقابل إلتزام من المنشأة فى استخدام تلك الأصول فى أغراض معينة) .

* والمنحة لمنشأة أى خاصة بها ومن ثم فالمنحة ليست عامة (لعموم المنشأت) .

* ورغم أن عمليات operations المنشأة - التى يتم منح المنحة لتغطية تكاليفها يقصد بها عادة العمليات التى تأسست المنشأة لممارستها فإن تغطية التكاليف هذه قد تشمل أيضاً «التغيير» فى تلك العمليات طالما كان هدف المنشأة لم يتغير (ذات الإنتاج المستهدف عند التأسيس) . أما إن تغير هدف المنشأة فإن ذلك قد لايعنى عمليات المنشأة ولكن يعنى عمليات مستقبلة أو تغيير فى عمليات المنشأة، وقد يترتب عليه تغيير «نوعية» تلك العمليات وبالتالى تغيير «هيكل» العمليات ككل : من إنتاج سيارات رافعة إلى إنتاج «كراكات» أو «معدات» مبانى فالعمليات الصناعية فى الحالة الثانية قد تختلف عن العمليات الصناعية ونوعية الإنتاج فى الحالة

الأولى . ولكن هل مصطلح «العمليات» الذى جاء به المعيار البريطانى ٤ يغطى أيضاً «التغيير الجوهرى» هذا فى النشاط؟ المعتقد أن الإجابة نعم .

* ويلاحظ أن المعيار ٤ استخدم وهو يبين الجهة التى تحصل على المنحة مصطلح منشأة enterprise ولم يستخدم – وكما هى العادة ، فى قانون الشركات البريطانى – مصطلح شركة .

٢-٢ معيار IAS ٢٠

يعرف المعيار IAS ٢٠ – المحاسبة على المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance المنح الحكومية تعريفاً يشبه تعريف المعيار البريطانى رقم٤ وقد إتفقت معه المعايير المصرية (كما سيأتى) .

وقد ورد فى عنوان المعيار IAS ٢٠ مصطلحى «المنحة» «والمساعدة» بشكل يبدو وأن لكل منهما معنى ولكن المعيار IAS بين فيما بعد أن المنحة مساعدة . أما المعيار البريطانى ٤ فقد كان واضحاً تماماً فى اعتباره المنحة الحكومية مساعدة حكومية .

وفى التعريفات التى أوردها المعيار IAS ٢٠ أوجد تعريفاً للمنحة وتعريفاً للمساعدة الحكومية :

«**الحكومة** : ... الحكومة والجهات الحكومية .. سواء محلية أو قومية أو دولية .

والمساعدة الحكومية : ... ماتتخذه الحكومة .. من أجل منافع اقتصادية لمنشأة أو مجموعة من المنشأت ..

والمنحة الحكومية : مساعدات حكومية فى هيئة نقل موارد .. مقابل إلتزام .. وليس من المنح الحكومية المساعدات التى لايتم تقييمها بشكل مقبول ..

المنح المتعلقة بالأصول : منح حكومية مشروطة لمنشأة بعينها بأن تشترى أو تبنى أو تتملك أصول طويلة الأجل ..

المنح التى تتعلق بالدخل : منح لاتتعلق بالأصول .

قروض ممكن أن تتميز بالسماح .. يتعهد المقرض بالتنازل عنها بشروط» (٢) .

ومن أهم مايوضحه المعيار IAS ٢٠ أن المنحة الحكومية تمنح لمنشأة ما

وممكن تمنح لمجموعة من المنشأت بما يفهم منه أن المنحة خاصة لمنشأة أو لمنشأت وليست عامة كأمر منطقى لجميع المنشأت وهى قد تكون نقدية أو تتعلق بأصول أو حتى «برد» قروض .

٢-٣ القرار ٢٠٤

لم يعط القرار ٢٠٤ تعريفاً للمنح الحكومية أو المساعدات الحكومية وإنما أورد حساباً تثبت به منح وإعانات (سيتم التعرض له حالاً) .

٢-٤ معيار ١٤ (المعايير المحاسبية)

عرف المعيار ١٤ ضمن المعايير المحاسبية المنح الحكومية والمساعدات بأنها :

«كل إجراء حكومى يهدف منح منفعة اقتصادية معينة إلى منشأة أو كل ماتقدمه الحكومة لمنشأة معينة فى صورة موارد اقتصادية مقابل التزام تلك المنشأة أو المنشأت بتنفيذ شروط معينة يمكن أن تنفذهما مستقبلاً أو نفذتها فى الماضى .

ولاتشمل المنح والمساعدات الحكومية أية إجراءات تقوم بها الدولة لتحسين الظروف الاقتصادية التى تحيط بالمنشأة قبل تطوير البنية الأساسية أو فرض القيود للحد من المنافسة غير المشروعة .

وقد ترتبط المنح والمساعدات الحكومية بالأصول وذلك فى حالة ما إذا اشترطت الحكومة المانحة على المنشأة اقتناء أو إنشاء أصول طويلة الأجل بهذه المنح، وقد تتطلب الحكومة شروطاً إضافية خاصة بهذه الأصول قد ترتبط بالمدة التى يتحتم الإحتفاظ خلالها بالأصل أوترتبط بموقع هذه الأصول وما إلى ذلك .

وقد لاترتبط المنح بالأصول وفى هذه الحالة تكون مرتبطة بالإيراد كما قد تأخذ المنح شكل أخر غير ذلك كالقروض التى تتنازل عنها الحكومة ، ويقصد بها القروض التى تمنحها الحكومة للمنشأة مع التعهد بالتنازل عنها إذا تحققت شروط معينة» (٣) .

ومن أهم ماجاء فى هذا التعريف الجامع للمنح والمساعدات الحكومية بالمعيار ١٤ مايلى :

* لم يعرف المعيار ١٤ سوى المنحة الحكومية فهى تؤدى إلى «منفعة» المنشأة المعنية أما المساعدة الحكومية فقد أضافها المعيار ١٤ للمنحة مما قد تبدو معه أنها تختلف عن المنحة غير أن ذلك بالإشارة إلى المعيار IAS ٢٠ والمعيار البريطانى ليس صحيحاً طالما كانت لاترد .

* ترتبط المنحة بالعناصر التالية :

* أى منفعة اقتصادية : وهى صيغة جديدة لم يتناولها المعيار البريطانى لأنه يركز كثيرا على مبدأ المقابلة . والمنفعة قد تكون تدفقات نقدية .

* كل ماهو مورد اقتصادى مقابل تنفيذ شروطاً معينة : وهذه تقترب من المعيار البريطانى ٤ الذى يتطلب أن تغطى المنحة عمليات للمنشأة.

* أصول معينة : فيكون على المنشأة الممنوح لها المنحة إنشاء (أو شراء) أصول طويلة الأجل معينة لمدة معينة أو فى مكان معين .

* إيراد معين

* إلغاء قرض أو ماشابه : بشروط معينة .

* والمنحة ، وكأمر منطقى ولكن يؤكد عليه المعيار ، تخصص لمنشأة (أو منشأت) بعينها ولاترتبط بمنفعة أو متطلبات عامة كتطوير بنية أساسية أو وضع قيود معينة.

* ويلاحظ أن مصطلح منفعة اقتصادية وكما أشرنا عنه مصطلح شامل وقد يتضمن أى عمل أو إجراء (كما جاء بالمعيار ١٤) تقوم به الحكومة . من أجل منشأة (أو منشأت) ما ، ومن ذلك مثلاً منح منشأة أرضاً بثمن بخس لإقامة مشروع قومى وطنى عليها .

* أورد المعيار ١٤ مصطلح الحكومة المانحة وهو ينم عن عمومية هذا المصطلح بمعنى «أى «حكومة» قد تقدم للمنشأة منحة . ومن المنح ماتحصل عليه بعض المنشأت فى بعض الدول من حكومات أجنبية ، كاليابان ودول أوروبا ، كالمنح التى تحصل عليها منشأت زراعية لإجراء بحوث زراعية لتنمية الريف ومنحة اليابان الشهيرة لبناء دار الأوبرا المصرية وهذه المنح عادة لاترد .

٢-٥ معيار ١٢ (معايير محاسبة مصرية)

يعرف معيار ١٢ ضمن معايير المحاسبة المصرية : «المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية» الحكومة والمساعدات والمنح الحكومية كما يلى :

« الحكومة : يقصد بها الوزارات والمصالح والهيئات الحكومية والجهات المماثلة المحلية أو الدولية .

المساعدات الحكومية : هى كل إجراء حكومى يهدف إلى منح مزايا اقتصادية معينة إلى منشأة أو مجموعة من المنشآت طبقاً لمعايير معينة .. ولاتشمل.. إجراءات غير مباشرة للتأثير على الظروف التجارية العامة مثل توفير البنية الأساسية..

المنح الحكومية : هى مساعدات حكومية فى صورة تحويل موارد اقتصادية لمنشأة معينة فى مقابل إلتزام تلك المنشأة بتنفيذ شروط معينة تتعلق بالأنشطة التى تمارسها سواء كان ذلك الإلتزام يرتبط بفترة مستقبلية أو يكون قد تم الإلتزام به فى فترة سابقة .

المنح المرتبطة بأصول : تشمل المنح الحكومية التى يكون شرطها الأساسى أن تعمل المنشأة المؤهلة للحصول على منحة على شراء أو إنشاء أو إقتناء أصولاً طويلة الأجل وقد تتضمن الشروط الإضافية الملحقة بالمنحة تحديد موقع هذه الأصول أو الفترة الزمنية التى تحصل خلالها على الأصل أو التى تحتفظ خلالها بذلك الأصل .

المنح المرتبطة بالدخل : تشمل ماتقدمه الدولة من منح خلاف المرتبطة بأصول .

القروض القابلة للتنازل عنها : هى القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن استردادها تحت ظروف معينة» [٤] .

ويتفق المعيار ١٢ مع المعيار ١٤ وأيضاً مع المعيار البريطانى ٤ ومعيار IAS ٢٠ فى متطلبات أساسية هامة :

* أنه ، وكما فى المعيار البريطانى ومعيار IAS ٢٠ ، المنحة الحكومية هى مساعدة حكومية .

* قد تتم المنحة الحكومية للمنشأة فى صورة أ- محددة : كموارد مقابل تنفيذ المنشأة إلتزامات معينة وقد تتم فى صورة أصول أو تنازل عن قرض أو فى صورة محددة أخرى ترتبط بالدخل كما أنه وفقاً للمعيار ١٢ فالمنحة لاتكون فى صورة «عامة» وإنما فى صورة محددة بمنشأة (أو بمنشآت) معينة بما يتفق والمعايير ١٤ والبريطانى ٤ و IAS ٢٠ .

* ورغم أن المعيار ١٢ كان صريحاً وواضحاً فى تعريفه للحكومة على أنها قد تكون مصرية أو غير مصرية فإنه بالنسبة للمنح المرتبطة بالدخل ذكر «الدولة» بما قد يفهم منه الدولة المصرية وإن كان ذلك لن يتفق مع تعريفه للحكومة بأنها قد تكون دولية (أى أجنبية) .

* وعندما ذكر المعيار عبارة «القروض التى يتعهد فيها المقرض بالتنازل عن

استردادها، فإن المعنى بالمقرض هنا ممكن أن يكون الدولة ، أو الحكومة أو أى حكومة أخرى قياساً على ماجاء عن الحكومة فى تعريف المعيار للحكومة .

٣- القياس

يتم قياس المنحة الحكومية - والتى يقصد بها أيضاً المساعدة الحكومية - عندما يتم التأكد من إمكانية ذلك القياس - خاصة بالنسبة لأصل غير نقدى - ووفقاً للصورة التى عليها المنحة الحكومية : وفى جميع الأحوال فإن القياس يتم بالقيمة العادلة :

* نقدية بالعملة المصرية يتم قياسها بقيمتها .

أو * نقدية بالعملة الأجنبية يتم قياسها بقيمة العملة فى تاريخ القياس .

أو * أصول ثابتة يتم قياسها رجوعاً للمعيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها .

أو * التنازل عن سداد قرض يتم قياسها وفقاً للعملة المعنية فى تاريخ القياس وعادة هى القيمة العادلة (السوقية) .

والمفهوم أن المنحة النقدية أو العينية - التى لن ترد طالما أن المنشأة (أو المنشأت) المعنية ستنفذ الإلتزامات المرتبطة بالمنحة - هى منفعة يترتب عليها زيادة حقوق الملكية (بزيادة الأصول) .

٤ - الإثبات

٤-١ المعيار البريطانى ٤

يركز المعيار البريطانى ٤ (SSAP 4) على مبدأين هامين هما الاستحقاق والمقابلة .

٤-١-١ منحة مقابل التزام (وردها)

٤-١-١-١ المنحة تقابل التكلفة المتعلقة بها

* «يتم إثبات المنح فى حساب الأرباح والخسائر حتى يتم مقابلتها بالمصروف الذى منحت للمساهمة فيه so as to match them with the expenditure towards which they are intended to contribute .

* ولايتم إثبات المنح فى حساب الأرباح والخسائر حتى يتم استيفاء الشروط المرتبطة بإستلامها ويكون هناك تأكيد معقول على أن المنحة سيتم استلامها until condition for their receipt

have been complied with and there is reasonable assurance that the grant will be received[5]،

ويعنى مصطلح condition هنا شروط وليس ظروف .

ويلاحظ على تلك الجزئية فى المعيار البريطانى ٤ مايلى :

* المنح المشروطة أى مقابل إلتزام لها معالجة خاصة .

* وينبغى إثباتها فى حساب الأرباح والخسائر لتقابل المصروف الخاص بها .

وهناك ثلاث نقاط بالمعيار البريطانى ٤ تستحق المناقشة .

* رغم أن المعيار البريطانى ٤ قد طبق مبدأ المقابلة بشكل جيد إلا أنه من ناحية أخرى اعتبر تلك المنحة مثل الإيراد الذى يتحقق نتيجة تحمل مصروف (تكلفه) ما رغم أن المنحة ليست كذلك كما أنها لاتتصف بصفة رئيسية للإيراد وهى الاكتساب (انظر فصل ٦) .

* ولأن الإيراد قد تضخم بمبلغ ليس منه – وفقاً لمعايير الإيراد – فإن الربح كذلك قد تضخم به (أو خفضت به الخسارة) .

* تثبت المنحة أيضاً في حـ/أ.خ (ضمن الإيرادات) حتى ولو كانت منحة رأسمالية لإقامة مبنى أو تنمية أرض زراعية (كما سيأتى) بمعنى أن التكلفة المقابلة لا تحمل بكاملها مرة واحدة على حساب الأرباح والخسائر وإنما على مراحل (الاهلاك) .

٤-١-١-٢ إمكانية رد المنحة

رغم أنه يفهم من مصطلح منحة أنها تمثل مبلغ (نقدى/عينى) «ممنوح» أى أن الحكومة كثيراً مالاتسترده (من المنشأة) إلا أن ذلك ليس دائماً فى كل الأحوال فقد تعطى الحكومة منشأة ما منحة مقابل أن تلتزم بأداء معين يفيدها هى بذاتها (فالمنحة ليست خدمة عامة كإنشاء مرافق لخدمة منطقة ما) . فمثلاً إذا منحت إحدى الحكومات منشأة أدوية منحة لكى تتوسع فى أبحاث من أجل التوصل إلى علاج مرض معين كما إذا أعطت الحكومة الأمريكية منح لقطاع الدواء للبحث فى دواء يعالج مرض مستعص مثل MS أونقص المناعة المكتسبة هذه المنحة عادة لاتستردها الحكومة أما إذا كانت المنحة من أجل توسعه لمبنى مستشفى ما (أو مصنع ما) على أن تتم تلك التوسعة خلال فترة زمنية محددة تسترد الحكومة بعدها المنحة إن إنقضت

تلك الفترة دون بناء فإن وضع المنحة هنا مشروط بتنفيذ الجهة التى منحت لها التزاماً معيناً ويكون عدم ردها أو ردها مرتبط بتنفيذ المنشأة الشرط أو عدم تنفيذه .

وعن التحقق من إمكانية أو عدم إمكانية هذا الاسترداد فإن المعيار البريطانى ٤ يتطلب:

* ،يجب تكوين مخصص provision should be made لمثل هذا الرد repayment فقط إذا كان ذلك محتملاً[1] only to the extent that it is probeble، [٦] .

أى أنه ينبغى أن يكون احتمال الرد مرجحاً probable أما إن كان الاحتمال فى الدرجة الأقل (أى possible – وفقاً لقائمة) فإن المفهوم وفقا للمعيار البريطانى لايتم تكوين مخصص .

مثال :

منحت الحكومة البريطانية فى ١/١/٢٠٠٣أحد المصانع مايوازى ٥ مليون جنيه مصرى لكى تسدد فى المدة من ٥/٢/٢٠٠٣ مرتبات وأجور العاملين به عن شهر يناير ٢٠٠٣ وإلا ستستردها وهناك عدة احتالات إما : أ- تدفع الشركة مرتبات وأجور العاملين فى المدة المحددة ب- يقترب شهر فبراير٢٠٠٣ من منتصفه دون أن يدفع المصنع لأنه يمر بضائقة مالية ويكون المرجح عدم الدفع وبالتالى ترد المنحة للحكومة . جـ - ثم يضطر المصنع أيضاً إلى دفع المرتبات بالاقتراض.

إذا وفقاً للمعيار البريطانى ٤ ممكن اقتراح المعالجات المحاسبية التالية (المبالغ بالألف جنيه) :

الحالة الأولى: التأكد من وفاء المصنع بالتزاماته فى شهر يناير٢٠٠٣ :

حـ/ أ.خ	
٥٠٠٠ مرتبات	٥٠٠٠ منحة(١)

نقدية بالبنك	
٥٠٠٠ (١)	

إيضاحات :

أ- أثبتت المنحة على حـ/أ.خ وفقاً للمعيار البريطانى ٤ - أى أضيفت إلى الإيرادات، دون إظهار حساب للايراد كأحد الاجراءات الممكن اتباعها استناداً إلى أن المؤكد أن الشركة ستستخدم أموال المنحة فى سداد مرتبات عمال المصنع عن يناير

٢٠٠٣ وتنفيذاً لذلك استخرجت الإدارة شيكاً بمبلغ المرتبات .

ب- افترض المثال أن المنحة قد حصل عليها المصنع بالفعل طالما استوفى الإلتزام.

جـ- ممكن أن تثبت المنحة على حـ/دائن ثم يقفل فى حـ/أ.خ (وهو إجراء أفضل) .

د- افترض المثال أيضاً أن حـ/أ.خ يعد شهرياً .

الحالة الثانية : التأكد من أن المصنع لن يوفى بالتزامه الذى حددته الحكومة حتى شهر مارس ٢٠٠٣ ثم سدد بعد ذلك المرتبات :

حـ/ أ.خ — بالألف جنيه

مدين	دائن
٥٠٠٠مرتبات (٤)وأجور	
٥٠٠٠مخصص(٢)	٥٠٠٠ منحة(١)

حـ/ مخصص «للرد» — بالألف جنيه

مدين	دائن
٥٠٠٠ (٣)	٥٠٠٠ (٢)

حـ/ البنك — بالألف جنيه

مدين	دائن
٥٠٠٠ (١)	٥٠٠٠ (٣)
	٥٠٠٠ (٤)

إيضاحات :

أ- فهم المحاسبون أن المصنع سيدفع المرتبات (وهو الإلتزام مقابل المنحة) ثم تأكدوا من العكس وأن المصنع قد ألغى بالفعل الشيك الذى أصدره لصرف المرتبات ومن ثم فإن الحكومة ستسترد المنحة وقد تأكد المحاسبون أن ذلك احتمال مرجح (وليس احتمالاً فقط) يتم حينئذ تكوين مخصص (الرقمان المتشابهان طرفا قيد)

ب - يترتب على تكوين المخصص أن الوضع يصبح فى حالة توازن ولم تؤثر المنحة فى رقم الربح أو الخسارة (ومع هذا فإن الإيرادات زادت بقيمة المنحة وزادت المصروفات بالمخصص) .

جـ- أما عدم تكوين المخصص ورد المنحة مباشرة بتخفيض حـ/أ.خ بها فهو إجراء لم يتطلبه المعيار البريطانى ٤ .

د- وتسدد المنحة من المصنع للحكومة (قيد رقم٣ - ويقفل به حـ/مخصص الرد لأن حـ / المنحة سبق اقفاله فى حـ / أ.خ) .

واقفال المخصص فى قيد البنك إجراء غير عادى ولكنه قد يقابل رده إلى حـ / أ.خ. ولكن الرد إلى حـ / أ.خ يحمله مرتين بالمرتبات وبالمخصص .

هـ- القيد ٤ هو أن المصنع دفع بالفعل المرتبات من مصدر آخر غير المنحة قد يكون ائتمانا من البنك .

و- ملخص هذه الحالة هو تحمل المصنع مبلغ ٥ مليون جنيه قيمة مرتبات وأجور عماله - ظهر فى حـ/أ.خ - وهذا هو المبلغ المستحق على المصنع مقابل مرتبات وأجور عمالة وظهر مقابل ذلك حـ / البنك دائنا بنفس المبلغ .

إقفال مبلغ الرد فى حـ/المنحة غير المستهلكة

وهذه حالة أخرى عندما تعطى حكومة لمنشأة منحة لتغطية تكاليف رأسمالية كإنشاء مبنى (إنتاجى/إدارى ..) ثم لاتلتزم المنشأة بذلك وتصبح المنحة قابلة للرد repayable ،... عندما تصبح المنحة قابلة للرد .. فإنه ينبغى المحاسبة على مبلغ الرد بأن تتم مقابلته بأى رصيد دائن يرتبط بالمنحة ومؤجل تحميله ولم يتم استهلاكه بعد وأن يضاف إليه أى زيادة تحمل على حساب الأرباح والخسائر .. Where grant does become repayable,.. the repayment should be accounted for by setting it off against any unamortised deferred credit relating to the grant, with any excess being charged to the profit and loss account" [٧] .

قد يعنى مصطلح setting off أن يتم الخصم أو المقاصة كما أن credit يعنى دائن وقد أضفنا إليه مصطلح رصيد حتى يكون أكثر وضوحاً .

وتطبيقاً على المثال المتقدم إذا افترضنا أن مبلغ المنحة مدته ١٢ شهرا لمقابلة شراء «آلة وتشغيلها» لمصنع وقد اشترى المصنع الآلة بالفعل بمبلغ ٥,١ مليون جنيه وقيمة النفاية ١٠٠ ألف جنيه وتم تركيبها وتم قياس عمرها المفيد على أساس ١٠ سنوات إذا تم تشغيلها بمعدلات معينة . ومع هذا فإن المصنع لم يشغل الآلة بالفعل بهذه المعدلات وتقاعس فى ذلك بسبب الإحتياج إلى نوعية مساعدة من الآلات تدعم الآلة الجديدة وخبراء متخصصين ، وانتهت المدة التى اشترطتها الحكومة دون تنفيذ المصنع للتشغيل بالشروط المقررة من الحكومة .

وطبقا للمعيار البريطانى يمكن فى ذلك اقتراح المعالجات المحاسبية التالية (لأقرب ألف جنيه) بعد مرور سنة.

ح/ أ.خ (بالألف جنيه)

٥٠٠ إهلاك (٢)	٥٠٠ منحة(٣)
٥٠٠ تحميل وتحييد (٤)	

ح/ المنحة (بالألف جنيه)

٥٠٠ توزيع (٣)	٥٠٠٠ منحة(١)
٤٥٠٠ رصيد	
٥٠٠٠	٥٠٠٠

ح/ البنك (بالألف جنيه)

٥٠٠٠ (١)	٥٠٠٠ (٤)

إيضاحات :

أ- يبين القيد رقم١ أن المصنع استلم المنحة وإظهارها فى حساب دائن (ومن ثم فإن مسألة التأكد من أن المصنع سيتسلمها بالفعل لامكان لها) وفتح حـ / للمنحة اجراء يسهل عملية مراجعتها .

ب- العمر الافتراضى للآلة ١٠سنوات . وبناء عليه تم توزيع المنحة على السنوات العشر وهى العمر المفيد أى الافتراضى للأصل الثابت) - بواقع ٥٠٠ ألف جنيه للسنة الواحدة مع مراعاة أن مبلغ ٥ مليون جنيه يمثل القيمة القابلة للإهلاك بعد استبعاد ١٠٠ ألف جنيه قيمة النفاية الباقية من الآلة فى نهاية عمرها المفيد - لكى تقابل قسط إهلاك الآلة . وإجرى القيد ٢ لإثبات الإهلاك (٥٠٠ ألف جنيه من حـ/إهلاك ٥٠٠ إلى المخصص ولم يظهر المثال حساب المخصص) وأجرى القيد ٣ لإثبات توزيع المنحة باضافتها كايرادات فى حساب الأرباح والخسائر (٥٠٠ ألف جنيه من حـ/المنحة .. إلى حـ/أ.خ) حتى يقابل الاهلاك جزء من المنحة .

جـ- استغرق الشراء والتركيب حوالى ١٢ شهراً (المدة المقررة لاستخدامها المنحة ولاتزيد عنها) ولكن تقاعس المصنع عن التشغيل وفقا للمعدلات الموضوعة فإنتهت المدة المقررة للشراء والتشغيل معاً وأصبحت المنحة بذلك محل رد

repayable وتم ردها بالفعل : ..

من مذكورين

٤٥٠٠٠٠٠من حـ/المنحة

٥٠٠٠٠٠ من حـ/أ.خ

٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/البنك

قيد ٤

وذلك عندما يتم رد المنحة .

د- يبين القيد رقم٤ أن المصنع رد المنحة للحكومة (٥ مليون جنيه) وتم إقفال حـ/المنحة (٤٥٠٠٠٠٠جنيه) وأيضاً «تحييد» أى تحميل حساب أرباح وخسائر المصنع بمبلغ المنحة المضاف إلى الريرادات وهو مبلغ ٥٠٠ ألف جنيه ما تأثر به حـ/أ.خ هو فقط قسط إهلاك الآلة .

هـ - لم يكون مخصص لمقابلة الرد باعتبار أن الرد لم يكن مؤكد فى أول الأمر.

و- لم يتم استخدام مسميات وأرقام الحسابات بالقرار ٢٠٤ لأن المعالجات طبقاً للقرار - والذى تطلب العمل بمعيار المنح .. - قد تختلف عن المعالجات المحاسبية المقترحة للمعيار البريطانى رقم٤ (SSAP 4) .

ز- يبين المثال أن قيمة المنحة كانت أقل من ثمن الآلة بـ(١٠٠) ألف جنيه .

٤-١-٢ منحة رأس المال

٤-١-٢-١ متطلبات للمعيار ٤ البريطاني ، ومسودة الإفصاح

وضع المعيار البريطانى ٤ (SSAP 4) - عندما صدر (١٩٧٤) وهو المعيار الأصلى original - قاعدة أصيلة وهى أن «المنح التى تتعلق related to بأصول ثابتة يتم إضافتها إلى الإيراد credited to revenue خلال (الفترة) المتوقعة للعمرالمفيد للأصل المعنى useful life of the asset ويتم ذلك :

إما * إظهار المنحة فى مواجهة (خصماً من) تكلفة الأصل فى الميزانية ويتم حساب الإهلاك على الصافى وهى مايطلق عليها طريقة أو المدخل الصافى netting approach . والصافى هو الفرق بين تكلفة الأصل وقيمة المنحة .

ولايتفق هذا المدخل مع قانون الشركات البريطانى ١٩٨٥ (CA 85) جدول رقم ٤

(بالقانون) ، الذى يتطلب إظهار الأصول الثابتة بتكلفة شرائها أو بتكلفة إنتاجها purchase or production cost وحساب الإهلاك على تلك التكلفة مع إظهار المنحة كإيراد مؤجل .

أو * إظهار المنحة فى الميزانية كرصيد دائن مؤجل deferred على أن يسحب منه (يطلق منه) releasing لقائمة الدخل خلال العمر المقيد للأصل المتعلق بالمنحة بما يقابل offset تكلفة الإهلاك (يعنى مصطلح offset مقاصة ولكنه يكون أكثر وضوحاً عندما يتم استخدامه هنا بمعنى «مقابل») .

ويلاحظ أن هذا الاجراء الأخير هو اقتراحنا للمعالجة بالمثال المتقدم .

ونعرض الحسابات التالية المتضمنة مثالا للحالتين فى المعيار البريطانى ٤ (SSAP4) .

حالة (١)

الميزانية بالجنيه

٥٥٠٠٠ أصل ثابت	
٤٠٠٠٠ منحة	
١٥٠٠٠	
يحسب إهلاك على (١٥) ألف وليس ٥٠ ألف (النفاية ٥٠٠٠ جنيه)	

قائمة الدخل

٢٥٠ إهلاك	

حالة (٢)

الميزانية بالجنيه المصرى

٥٥٠٠٠ أصل ثابت	٤٠٠٠٠

قائمة الدخل

١٢٥٠ إهلاك	١٠٠٠ منحة

إيضاحات :

* إفترض المثال أن قيمة المنحة الحكومية ٤٠ ألف جنيه تقل بمبلغ ١٥ ألف جنيه عن تكلفة شراء الأصل الثابت الذى تم إعطاء المنحة لشرائه ويتم حساب الإهلاك باتباع طريقة القسط الثابت . كما افتراض المثال أن العمر المفيد للأصل ٤٠ سنة .

* ويحسب الإهلاك على مبلغ ٥٠٠٠٠ جنيه (٥٥ ألف جنيه مطروحاً منه النفاية ٥٠٠٠ جنيه) بما يعادل ١٢٥٠جنيه فى الحالة الثانية أما الحالة الأولى فإن الإهلاك ٢٥٠ح فقط (١٥٠٠٠ح - ٥٠٠٠ح = ١٠٠٠٠ × ٢,٥٪) .

* وفى الحالة الأولى ظهرت المنحة فى قائمة الداخل مخصومة من الأصل الثابت ولم تظهر فى بند أ ضمن الحقوق (والالتزامات) فى حين أظهرت القائمة فى الحالة الثانية المنحة بمبلغها ٤٠ألف جنيه وهو أحد الفروق بين الحالتين . ولقد تحمل الربح (الدخل) فى الحالة الأولى بمبلغ٢٥٠ جنيه ونفس الشىء فى الحالة الثانية : ١٢٥٠جنيه - ١٠٠٠ . ولقد تضخمت الإيرادات بقيمة المنحة المستقطعة من رصيد المنح سنوياً (حالة ٢) ولم تظهر أية إيرادات فى حالة ١ . لأن المنحة يخفض بها الأصل.

* ظهر حساباً للمنحة ٤٠ ألف جنيه كما أشرنا وهو رصيد مؤجل دائن ضمن حقوق الملكية والإلتزامات بالميزانية (حالة ٢) .

* ثم تصوير قائمة الدخل على شكل حرف T لكى يكون العرض أكثر وضوحاً.

ولقد أخذت مسودة الإفصاح ٤٣ (ED 43) بنفس مبدأ المقابلة الذى أخذ به المعيار ٤ . وبينت أن «جميع المنح all kinds» رأسمالية أو إيراد capital or revenue) يتم إثباتها فى (قائمة) الدخل فى نفس الوقت at the same time الذى يثبت فيه المصروف الذى قدمت المنحة له subsidise» (٨) .

ويلاحظ أن مسودة الإفصاح ٤٣ أكدت على أن جميع المنح (الحكومية) يجب أن تمر على قائمة الدخل لتقابل المصروفات المتعلقة بها بما يعنى أنها ترى أن جميع المنح لابد وأن يقابل إعطائها للمنشأت إلتزامات يترتب عليها تحمل تلك المنشأت مصروفات مقابل تلك الإلتزامات .

وقد أوردت مسودة الإفصاح ٤٣ عبارة «فى نفس الوقت» (أى أن المنحة تثبت فى نفس الوقت الذى يثبت فيه المصروف المتعلق بها) . وقد ناقشنا تلك المسألة فى

فصل ٦ وأن المقصود ليس نفس الساعة أو الدقيقة وإنما نفس الوقت يعنى فى رأى أن يتم الإثبات فى نفس الفترة التى يستحق فيها هذا المصروف ويظهر فى القائمة المالية (قائمة الدخل) حتى تتم عملية المقابلة .

ويلاحظ أن المعيار ٤ (SSAP 4) بعد مراجعته فى ١٩٩٠ – لم يغير من المتطلبات السابق تضمينها المعيار الأصلى ، كثيراً . ولعل أهم المتطلبات التى تأسس عليها المعيار ٤ دون تغيير هو العمل بمدأ المقابلة .

٤-١-٣ منحة عينية (منحة رأس المال) بقيمتها العادلة

٤-١-٣-١ أصول غير نقدية

المنحة الحكومية العينية هى أساساً أصولاً غير نقدية non-monetary asset وهى طبقاً للمعيار ٤ أيضاً منحة رأسمال – كما إذا أعطت الحكومة منحة أرضاً غير صالحة للزراعة لمنشأة ما لاستصلاحها فإنه ينبغى على تلك المنشأة أن تقيم هذه الأرض – وكما فى معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها أو معيار IAS ١٦ – بالقيمة العادلة (٩) . ويقول «سانجستر» أن المعيار البريطانى ٤ لم يحدد المقصود بالقيمة العادلة (١٠) . وفى هذا فإنه من المتعارف عليه وطبقاً لمعيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها (ضمن معايير المحاسبة المصرية) ومعيار IAS ١٦ فإن القيمة العادلة بالنسبة للأصول الثابتة هى عادة قيمتها السوقية وفى حالة استصلاح الأرض يتم إثبات قيمة من المنحة لتقابل تكاليف الاستصلاح (كما أشرنا) .

مثال عن الأصل الذى لايتم إهلاكه :

إذا قدمت الحكومة لمنشأة ما منحة عبارة عن أرض للبناء عليها قدرت قيمتها السوقية بمبلغ ٥ مليون جنيه فإنه ممكن طبقاً للمعيار البريطانى ٤ إجراء القيد المحاسبى التالى :

٥٠٠٠٠٠٠ من أراضى

٥٠٠٠٠٠٠ إلى إيراد مؤجل

إيضاحات :

أ– من المتفق عليه أن للأراضى عمراً مفيداً لانهائياً infinite life ولذلك السبب فإن

المحاسبين متفقون على عدم إهلاكها . ولقد وضع القرار ٢٠٤ - والنظام المحاسبى الموحد - قواعد لإهلاك المزروعات المعمرة القابلة للإهلاك . أما أراضى البناء فهى عادة ليست كذلك .

ب- من المفروض أن يتم استخدام (إطلاق) جزء من المنحة release - أى إثباته - فى حـ/أ.خ ليقابل التكلفة المتعلقة بتلك المنحة . غير أن الأراضى ليست لها تكلفة فى هذا المثال (وقد تكون لها تكلفة تسوية أو تمهيد وعوائد قد تدخل ضمن تكلفتها أو تحمل) . ولذلك لايتم عادة إضافة مبالغ تقابل الإيراد فى حـ/أ.خ إلا إذا كانت هناك إصلاحات للأرض (إن كانت زراعية) .

جـ- يتطلب المعيار البريطانى ٤ أن تضاف القيمة إذاً إلى حـ/إيراد (دخل) مؤجل deferred income .

د- أدت المنحة إلى زيادة حقوق الملكية مع مراعاة أن قيمة المنحة قدرت بسعر السوق للأرض وتوصل إليه مثمنون مؤهلون علمياً وعملياً .

هـ- تمت المعالجة استناداً إلى البديل الثانى فى معالجة منحة رأس المال السابق الاشارة إليه .

٤-١-٣-٢ أهمية أن البند : حقيقى وعادل

فى المنشآت التى تضطلع بأعباء قومية حيوية كالمرافق العامة infrastructure assets مثل المنشآت التى تمارس أنشطة مياه الشرب والكهرباء والصرف الصحى قد تمنح الحكومة (أى حكومة) لتلك المنشآت منحاً لتغطية نفقاتها . وتلجأ الشركات فى بريطانيا إلى معاملة المنحة طبقاً للحالة الأولى السابق الإشارة إليها بطرح المنحة من تكلفة الأصل (المدخل الصافى) والمثال على ذلك شركة سفرن ترنت Severn Trent البريطانية حيث خرجت سنة ١٩٩٧ عن قانون الشركات ١٩٨٥ لكى تعطى صورة حقيقية وعادلة true and fair للقوائم المالية وهو مايتطلبه أيضاً هذا القانون طالما أن الخروج يحقق العدالة . ولقد ترتب على هذا الإجراء المحاسبى أن إنخفضت القيمة الدفترية للأصول الثابتة لتلك الشركة بمبلغ ١٣٤,٤ مليون جنيه استرلينى the net book value of fixed assets is $ 134.4 lower عما إذا أثبت بالتكلفة ودون خصم المنحة[١١] .

٤-١-٤ التطبيق على مبدأ المقابلة

فى معالجة المنح مقابل التزام

مبدأ المقابلة هو الأساس فى إثبات المنح التى تقابل مصروفات أو التزامات معينة . فالمنحة الحكومية الممكن إثباتها capable of being recognised – أو بالطبع التى تم استلامها – وتأكد أن المنشأة المعنية ستنفذ الإلتزامات المتعلقة بها فإنه يتم إثباتها ، طالما سيتم إثبات المصروفات التى تتعلق بتلك الإلتزامات ، خلال نفس الفترة المالية . فى حين أنه إذا كان جزء من التكاليف التى تقابل هذه الإيرادات – وهو مايطلق عليه كثير من المحاسبين revenue cost أى تكلفة إيراد – هو فقط الذى حدث (وليس جملة هذه التكاليف) فإنه ينبغى تأجيل إثبات جزء من المنحة أيضاً على أن يتم إثبات الجزء المؤجل كإيراد مؤجل لحين حدوث المصروفات المتعلقة بهذا الجزء من المنحة وهو ماسبق بيانه .

فى رد المنحة

يواجه رد المنحة بعض الإجراءات والمعالجات المحاسبية الهامة وفقاً لما سبقت الإشارة إليه عن **تطبيق مبدأ المقابلة طبقاً للمعيار البريطانى ٤ :**

أ- ينبغى أولاً أن يكون هناك تأكيد مقبول على أن المنحة سيتم استلامها (إن لم يكن قد تم استلامها بالفعل) وعلى أن يمكن قياس ثم إثبات المصروف المتعلق بها . وبعد هذا يتم إثباتهما (المنحة والمصروف المتعلق بها) فى حـ/أ.خ .

ب- والمفترض فيه ، وطبقاً لما هو معروف ، أن المنحة تساهم فى سداد أو تسوية نفقات أو مصروفات معينة إلا إذا كان هناك دليل على العكس .

جـ- والمنحة للأصول الثابتة يتم – وكما تقدم – تجىء وتثبت مقابل المصروف فى حـ/أ.خ ويتم ذلك الإثبات طوال العمر المفيد للأصل .

د- إما أن كانت المنحة تقدم كدعم مالى فورى immediate financial support أو كمساعدة مالية financial assitstance أو كرد لتكاليف حدثت سابقاً فإنه يتم إثباتها فى حـ/أ.خ عندما يتم تحصيلها .

هـ- والمنحة التى تمنح من أجل تمويل الأنشطة العامة للمنشأة خلال فترة معينة أو تعويض خسارة عمليات حالية أو مستقبلة فإنه يتم إثباتها فى حـ/أ.خ فى الفترة

التى تم دفعها فيها أى استلامها [١٢] .

٤-٢ معيار IAS ٢٠

تناول المعيار IAS ٢٠ «المحاسبة على المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية» ، إثبات المنح وبين مايلى :

«ينبغى ألا تعلى المنح مباشرة على حقوق الملكية وينبغى أن تثبت كإيراد بطريقة يتم بها مقابلتها مع التكاليف المرتبطة بها . والمنح المتعلقة بأصول ينبغى أن تخصم (تستقطع) من التكلفة أو يتم معاملتها كإيراد مؤجل .

Grant should not be credited directly to equity. They should be recognised as income in a way matched with the related costs. Grants related to assets should be deducted from the cost or treated as differed income".

ويتفق المعيار IAS ٢٠ مع المعيار البريطانى ٤ فى إمكانية معاملة المنحة كإيراد مؤجل بديل لإثباتها على أ.خ ثم يتم الاستقطاع منها لمقابلة التكلفة .

ورغم أن المعيار IAS ٢٠ يركز على عدم تعلية المنح الحكومية على حقوق الملكية مباشرة وإثباتها كإيراد لمقابلة التكلفة المتعلقة بها (كالمعيار البريطانى ٤) فإنه أورد متطلبات أخرى توضح هاتين الفقرتين السابق ذكرهما :

* «يمكن التعامل مع المنح الحكومية بطريقتين :

طريقة رأس المال .. تضاف المنحة مباشرة على حقوق الملكية . «طريقة (قائمة) الدخل وتؤخذ المنحة .. تضاف لحساب الدخل لفترة مالية واحدة أو أكثر .

* يستند مؤيدوا طريقة حقوق الملكية :

أ- المنحة الحكومية هى طريقة للتمويل .. بدلاً من أن تمر على قائمة الدخل لتقابل المصروفات المتعلقة بها ، وطالما أنه لن يتم ردها إذا تضاف مباشرة إلى حقوق الملكية .

ب- لايعتبر من المناسب إثبات المنح الحكومية فى قائمة الدخل ، فهى غير مكتسبة بل هى حافز من الحكومة لاتقابله تكلفة .

* وحجج طريقة (قائمة) الدخل ..

أ- لأن المنح الحكومية مبالغ مستلمة من غير أصحاب الملكية فينبغى ألاتضاف إلى حقوق الملكية مباشرة ولكن يتم إثباتها بقائمة الدخل لفترات (مالية) ..

ب- المنح الحكومية تكون فى أحوال نادرة بدون مقابل وإنما تصبح مكتسبة للمنشأة عندما تلتزم بشروطها .. ومن ثم ينبغى إثباتها فى قائمة الدخل ..

جـ- وكما أن الضريبة على الأرباح (الدخل) والضرائب تحمل على قائمة الدخل فإنه من المقبول التعامل كذلك مع المنح الحكومية ..

* المنح التى تتعلق بأصول التى لايتم إهلاكها قد تحتاج إلى تنفيذ (الوفاء) إلتزامات (تعهدات) .. وينبغى إثباتها كإيراد (دخل) فى الفترات التى تحمل فيها تكاليف تنفيذ الإلتزامات .. مثلاً منحة (حكومية) أرض ويشترط إقامة مبنى عليها .. تثبت كإيراد طول عمر المبنى .

* المنحة الحكومية التى تمنح مقابل مصروف أو خسارة سابقه أو لدعم مالى .. للمنشأة وليست لها تكاليف مستقبلة يتم إثباتها فى قائمة الدخل فى الفترة التى يمكن تحصيلها فيها باعتبارها إيراد غير عادى .. «معيار IAS ٨ الربح الصافى أو الخسارة الصافية للفترة والأخطاء الجوهرية والتغيير فى السياسات المحاسبية» .

* .. قد تمنح (الحكومة) المنحة الحكومية كدعم مالى financial support للمنشأة وليس كحافز .. قد يتطلب (الأمر) .. إثبات المنحة كإيراد (دخل) .. غير عادى.. مع الإفصاح عنها ..

* قد تكون المنحة الحكومية .. مقابل تعويض عن مصروفات أو خسائر .. سابقة فتثبت كإيراد .. غير عادى .. مع الإفصاح .

* قد تكون المنحة الحكومية .. أصل غير نقدى ستستخدمه المنشأة كالأرض .. تقدر القيمة العادلة .. وكإجراء بديل .. تثبت المنحة والأصل بمبلغين رمزيين» [١٣] .

ويتبين من المعيار IAS ٢٠ مايلى:

أ- رغم أن المعيار IAS ٢٠ يركز على إتباع طريقة إثبات المنح الحكومية بقائمة الدخل لتقابل الإلتزامات المتعلقة بالمنحة الحكومية - على اعتبار أن المنح الحكومية تعطى للمنشأت عادة مقابل أدائها التزامات معينة - إلا أنه قد قدم طريقة أخرى بديلة هى إثبات المنح عى حقوق الملكية مباشرة (مع ملاحظة أن كل طريقة تؤدى إلى زيادة فى حقوق الملكية كنتيجة لزيادة أصل) .

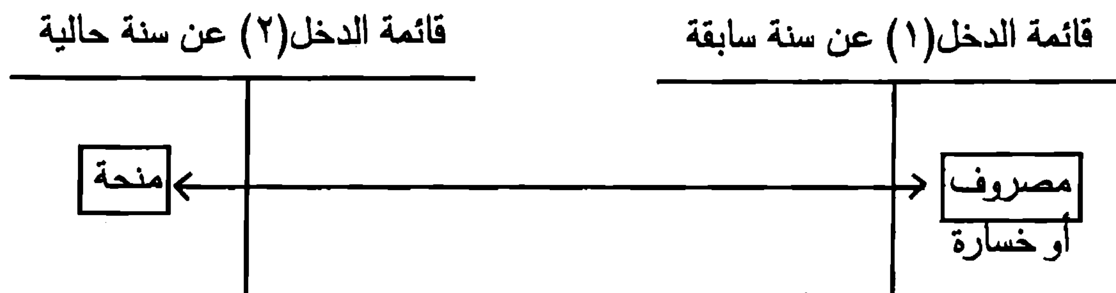
ب- ويفضل المعيار IAS ٢٠ اعتبار المنحة الحكومية - طالما تم التأكد بأن المنشأة الممنوحة لها ستنفذ التزامات تلك المنحة (إن وجدت) ، وأن المؤكد أن الحكومة ستمنحها بالفعل للمنشأة - إيرادا . ويلاحظ فى هذا أن المنحة الحكومية ليست بالفعل إيراداً مكتسباً وفقاً لمعيار IAS ١٨ الإيراد . فالمبلغ لكى يكون إيراداً ينبغى أن يكون مكتسباً ويكون كذلك عندما يتولد عن أداء المنشأة لأنشطتها الرئيسية «وإنتاجها الأساسى المباع» وتؤدى المنشأة ما عليها فى هذا الأداء . فى

حين أن المنحة ليست كذلك خاصة إن منحت دون أن تتطلب الحكومة مقابلها تأدية التزامات محددة ، كما إذا كانت دعماً مالياً .

جـ- يبدو وأن قياس المعيار IAS ٢٠ المعالجة المحاسبية للمنحة الحكومية على معالجة الضرائب على الدخل - من إثباتها كمصروف فى حـ/أ.خ - هو قياس يحتاج إلى مناقشة . فالمنحة لن تقابل الضرائب من ناحية والضريبة هى قانون يتحتم معالجته بطريقة محاسبية كعبئ على المنشأة الرابحة . بعكس الحال فى المنحة الحكومية التى هى مساعدة حكومية للمنشأة وقد يكون لها علاقة أكبر بخسارة وليس ربح المنشأة . وقد يكون التشابه بينهما فى أن كلا منهما «حكومى» .

د- ويعتبر المعيار IAS ٢٠ وفى أحوال نادرة أن المنحة تكون بلا مقابل كالتزام أو مصروف يتعلق بها . فتثبت فى قائمة الدخل باعتبارها مكتسبة . (ومصطلح اكتساب هنا كما أشرنا لايعبر عن الحقيقة لأن الاكتساب هو الذى يتحقق من «بيع إنتاج مستهدف» بل وتحصيل قيمة البيع وتأدية كل ما يجب قانوناً وعرفاً ومواصفات عالمياً على هذا الانتاج) .

هـ- معالجة المنحة الحكومية التى تقابل مصروف سابق أو خسارة سابقة كإيراد غير عادى (فى الفترة التى حصلت فيها المنشأة على المنحة) وإن كانت معالجة على المدى الطويل تبدو منطقية إلا أنها تؤدى إلى تضخيم ربح المنشأة (أو تخفيض فى خسارتها) دون وجه حق لأن التضخيم (أو التخفيض) ، ليس ناتجاً عن ممارسة المنشأة نشاطها الرئيسى (أو حتى غير الرئيسى) ولم تتحمل المنشأة أى مبلغ مقابل حصولها على مبالغ المنحة .



ومع ملاحظة أن المصروف قد يكون تكلفة نشاط وقد تثبت المنحة كإيراد غير عادى المضاف لصافى الربح أو المخصوم من الخسارة ليس فى مواجهة أو فى مقابلة تكلفة النشاط المحمل أساسا على مجمل الربح والخسارة (فصل ١٠) .

من الواضح إذاً أن الربح فى قائمة الدخل (٢) قد تضخم (أو الخسارة قد

انخفضت) بقيمة المنحة التى تقابلها مصروفات (فى نفس السنة) بعكس الحال فى قائمة الدخل (١) (مصروفات دون منحة) .

و- أما عندما تثبت المنحة التى تمثل دعماً مالياً كإيراد غير عادى فإن ذلك ممكن أن يفهم منه أن هذه المنحة - المعتبرة إيراداً ولو غير عادى - تقابل إجمالى تكاليف ومصروفات المنشأة (المتضمن تكاليف النشاط الرئيسى) .

أ.خ

نشاط رئيسى (أساسى)	تكاليف	مجمل ربح إيرادات
نشاط عمومى وغير عادى	مصروفات وغير عادية	إيراد غير عادى (المنحة)

فالربح الصافى زاد (أو انخفضت الخسارة الصافية) بقيمة المنحة التى اعتبرت إيراداً غير عادى رغم أنها لاتتصف بصفة الإيراد . كما أن هذه الزيادة ليست وليدة نشاط رئيسى أو حتى نشاط غير رئيسى للمنشأة . وقد يكون من الأفضل إضافة المنحة إلى حقوق الملكية بدلاً من تمريرها على قائمة الدخل أو حـ/أ.خ (من البنك ... إلى حـ/إحتياطى رأسمال (منحة) وبما يتفق مع مدخل رأس المال أو حقوق الملكية بالمعايير المختلفة .

ز- من الصعوبة بمكان ألاتستطيع المنشأة إيجاد القيمة العادلة لأصل غير نقدى كالأرض .. بما يترتب عليه أن تستخدم الإجراء البديل الذى تطلبه المعيار IAS ٢٠ وهو إثبات الأصل والمنحة بقيمتين رمزيتين مما يترتب عليه أن تظهر حقوق الملكية بأقل من حقيقتها . وقد يكون من الأفضل الإثبات (الأصل والمنحة) بقيمة أقرب ماتكون للحقيقة - أى ليست حقيقية بالتمام - بدلاً من الإثبات بقيمة رمزية .

ح- ومفهوم مما جاء بالمعيار IAS ٢٠ من أن المنحة الحكومية إن كانت أرض يقام عليها مبنى فإنها تثبت كإيراد طول عمر المبنى لتقابل التكلفة فإن ذلك يتم بتوزيع المنحة على السنوات التى تحملت بالتكلفة على أ تثبت المنحة أولا فى حـ / دائن (كما جاء فيما تقدم) .

٤-٣ القرار ٢٠٤

٤-٣-١ بعض متطلبات هامة

تطلب القرار ٢٠٤ فى شأن إثبات المنح والإعانات بالحساب ٤٢ مايلى :

« يدرج فى هذا الحساب نصيب الفترة المالية من المنح الحكومية والإعانات من الغير التى تحصل عليها المنشأة عيناً أو نقداً وترتبط بتكاليف إيراد النشاط . ويخرج عن نطاق هذا الحساب المنح والإعانات التى تحصل عليها المنشأة مقابل خسائر تحملتها أو نفقات لاتدخل ضمن تكاليف إيرادات النشاط . ويراعى أن يطبق بشأن هذه المنح مايقضى به المعيار المحاسبى الخاص بالمحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية وذلك فيما لم يرد به نص خاص فى شرح هذا الحساب» .

ومن متطلبات القرار ٢٠٤ مايلى :

* **جمع القرار ٢٠٤ المنح الحكومية والإعانات من الغير. والغير لفظ عام قد يضم منشآت قطاع عام مع تلك من منشآت قطاع خاص أو أفراد وفى حين المعيار المحاسبى الذى تطلب القرار تطبيقه يتناول فقط المنح من الحكومة .**

* ولأن عبارة «التبرعات من الغير» عبارة عامة فقد يدخل فيها أيضاً تبرعات الجهات الأجنبية (وفقاً لنظام معين محدد بقرار جمهورى) وهو ما أخذ به معياراً «المنح الحكومية ...» ضمن المعايير المحاسبية ومعايير المحاسبة المصرية .

* **تثبت المنحة كإيراد فى قائمة الدخل (وفى حـ/المتاجرة) لتقابل تكلفة إيراد النشاط وفيما عدا ذلك - كالخسائر أو النفقات التى ليست من تكاليف إيرادات النشاط - فإنه لاينبغى طبقاً للقرار ٢٠٤ أن تثبت المنحة على هذا الحساب (حـ/٤٢) وبالتالى لايتم إثباتها فى قائمة الدخل (أو فى حـ/المتاجرة) . بمعنى أن المنحة لاتثبت فى حـ/٤٢ إلا إذا كانت لتغطية تكاليف النشاط الرئيسى فإن كانت لاتتعلق بتلك التكاليف - مثل منحة حكومية - لتغطية خسائر سابقة أو مصروفات سابقة - فلايتم إثباتها بقائمة الدخل (أو بحساب المتاجرة ، فما هو الحساب إذاً الذى يمكن أن يتم إثبات هذا النوع من المنح عليه ؟ لم يتضمن الدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ حساباً محدداً - بخلاف الحساب ٤٢ الذى تتعلق بالمنح الممنوحة لمقابلة تكاليف النشاط (الرئيسى) - يخصص لمثل هذه المنح . (وستوضح المعالجة حالاً) .**

ويتفق القرار ٢٠٤ فى شرحه للحساب ٤٢ مع معايير المحاسبة التى تتطلب عملية المقابلة بين تكالف النشاط الرئيسية وبين المنحة الممنوحة لتغطيتها غير أن

مركز البحوث والدراسات التجارى بجامعة القاهرة لايتفق مع القرار فى هذا الصدد ويتطلب استبعاد المنح والإعانات من المرحلة التى بها إيرادات النشاط الجارى وإضافتها إلى المرحلة الأخيرة فى قياس الربح .. حتى يمكن تحديد صافى أرباح أو خسائر النشاط العادى .. (١٤) .

* ورغم أن القرار بين أن المنحة قد تكون عينية (وقد جاء هذا اللفظ سابقاً للفظ نقدية) فإنه لم يوضح كيفية معالجتها وإثباتها ، إلا أنه يمكن فى ذلك الرجوع إلى المعيار المحاسبى «المحاسبة عن المنح الحكومية ..» .

* والمنح والإعانات التى قصدها القرار ٢٠٤ - وفقا لما سبقت الإشارة إليه - هى المنح التى ترتبط «بتكاليف ايرادات النشاط» أى تكون مقابل أجور صناعية مثلاً فى منشأة صناعية ..

٤-٣-٢ المنحة مقابل تغطية خسائر سابقة أو كدعم مالى أو منحة رأسمال (حقوق ملكية)

من المتفق عليه - وجاء - فى المعايير السابقة ومنها المعايير المصرية - أن مبدأ المقابلة هو أساس محاسبى هام فى معالجة المنحة الحكومية (وممكن غير الحكومية) بالقوائم المالية (وبالدفاتر المحاسبية) . ويعالج القرار ٢٠٤ المنح الحكومية الممنوحة فقط لتغطية تكاليف النشاط الرئيسى . ولم يتضمن الدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤- وكما أشرنا - حساباً محدداً - وعلى سبيل التخصيص - لإثبات المنح الحكومية التى لاترتبط بنفقات النشاط (الرئيسى) ولكنه تضمن حسابات محددة للإيرادات (وأيضاً للحسابات الدائنة الأخرى) مثل حسابات إيرادات الاستثمار وفوائد القروض .. ليس ضمنها مثلاً المنح التى تمنح لتغطية خسائر سابقة أو كدعم مالى وهما حالتان من حالات أخرى تمنح من أجلهما المنحة الحكومية وتتطلب المعايير إضافتهما إلى إيرادات «غير عادية» . وأنسب حساب لذلك - بالقرار - هو حساب إيرادات وأرباح غير عادية (حـ/٤٤٨) :

من حـ/البنك

إلى حـ/٤٤٨

وذلك على اعتبار أن المنشأة حصلت بالفعل على المنحة وأنها عالجتها تطبيقا لمعيار المحاسبة المصرية المختص لتقابل خسارة سابقة (كما أشرنا) أو كدعم مالى .

ومن عيوب تلك المعالجة ، وكما أشرنا ، أن الايراد (المنحة) لاتقابله عن الفترة (أو بصفة عامة بالنسبة للدعم) تكلفته (مع ملاحظة أن رصيد حـ / ٤٤٨ يضاف لصافى وليس مجمل الربح أو الخسارة) .

مثال :

قدمت الحكومة لمنشأة صناعية منحة ٢٠,٥ مليون جنيه لشراء آلة انتاج وتبين أنها تهلك على ١٠سنوات تصبح بعدها القيمة التقديرية للآلة لخردة أو نفاية ٥٠٠ ألف جنيه . وقد اشترت المنشأة الآلة بالفعل بمبلغ المنحة . وتتبع المنشأة طريقة القسط الثابت لاهلاك هذا النوع من الأصول.

ويقترح لإثبات هذه العمليات المعالجات المحاسبية التالية (فى دفاتر المنشأة) باستخدام الحسابات بالقرار ٢٠٤ :

*** عند استلام المنحة :**

٢٠٥٠٠٠٠٠ من البنك

٢٠٥٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات دائنة أخرى (حـ/٢٨٩)

(إيراد مؤجل)

(قيد ١)

• استخدام الآلة : نهاية السنة الأولى

٢٠٠٠٠٠٠ من الإهلاك حـ/٣٦٣٢

٢٠٠٠٠٠٠ إلى مخصص إهلاك آلات ومعدات ٢٦١٣

قيد (٢)

٢٠٠٠٠٠٠ من حـ/حسابات دائنة أخرى ٢٨٩

(إيراد مؤجل)

٢٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/٤٤٨ (حـ / ٤٢ طبقا للقرار ٢٠٤)

(قيد ٣)

إيضاحات :

أ- المنحة الحكومية وردت للمنشأة كما أن المنشأة اشترت الآلة بالفعل إذاً وفقاً للمثال لايوجد عدم تأكيد (فالحكومة قد أعطت المنحة كما أن المنشأة نفذت الإلتزام واشترت الآلة وتكلفتها محددة وتم قياسها . ومن ثم يمكن إثبات المنحة بالقوائم المالية .

ب- يحسب الإهلاك على القيمة القابلة للإهلاك ٢٠ مليون جنيه بواقع ١٠٪ (قسط ثابت) أى ٢ مليون جنيه سنوياً .

جـ- تنقسم المنحة إلى ١٠ أجزاء على ١٠ سنوات يحمل كل جزء ليقابل تكلفة الإلتزام السنوية وهى إهلاك الآلة (وفقاً لمعايير المحاسبة المصرية والأجنبية) .

د- تمت مقابلة المنحة (٢ مليون جنيه) بتكلفة الأصل الثابت (٢مليون جنيه) وهى الإهلاك السنوى . والمقابلة فى حـ / ٤٤٨ تتفق مع المعايير ولكن لا تتفق مع القرار ٢٠٤ الذى يتطلب حـ / ٤٢ .

هـ- يتم إجراء القيدين ٢ ، ٣ فى كل سنة إلى أن ينتهى العمر المفيد (الافتراضى) للآلة .

و- لم يجر قيد إثبات شراء الآلة بمبلغ ٢٠,٥ مليون جنيه لكى يتم التركيز فقط على مايخص المنحة . وتظهر الآلة ضمن الأصول الثابتة بهذه التكلفة منقوصاً منها مجمع الإهلاك . إلى أن ينتهى عمرها المفيد فيصبح رصيدها الدفترى (وليس قيمتها الفعلية) ٥٠٠ ألف جنيه .

* ولقد تطلب القرار ٢٠٤ الرجوع إلى معيار «المحاسبة عن المنح الحكومية ..» . فيما لم يرد به نص خاص فى شرح الحساب ٤٢ . ورغم أن هذا الشرح محدود ومختصر إلا أنه قد تضمن جوهر عملية إثبات المنحة فيما تطلبه – ضمناً – من تطبيق مبدأ المقابلة .

ز – لزيادة الايضاح أظهر المثال أن تكلفة الاهلاك تساوى الجزء من المنحة المضاف للإيراد .

٤-٤ معيار ١٤ (المعايير المحاسبية)

٤-٤-١ متطلبات بالمعيار

يبين المعيار ١٤ فى شأن إثبات المنح والمساعدات الحكومية «فى السجلات

المحاسبية» .

* «وهناك مدخلان لإثبات المنح والمساعدات الحكومية ..

* **مدخل رأس المال :** وبموجبه تضاف المنحة إلى حقوق المساهمين مباشرة ويستند هذا المدخل للمبررات التالية :

* المنحة وسيلة من وسائل التمويل مثلها مثل حقوق المساهمين وبالتالى يجب أن تظهر بقائمة المركز المالى .. وليس بقائمة الدخل .

* أن المنح الحكومية لاتمثل إيراداً اكتسبته المنشأة نتيجة مزاولتها نشاطتها بوالتالى لايمكن إدراجها بقائمة الدخل إذ أنها تمثل حافز تقدمه الحكومة للمنشأة دون تكلفة تتحملها الأخيرة .

* **مدخل الإيراد :** وبموجب هذا الأسلوب تعتبر المنحة إيراداً للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر تظهر بقائمة الدخل . ويستند هذا الأسلوب إلى المبررات الآتية :

* أن المنح الحكومية ليست تمويلاً من المساهمين حتى تظهر بقائمة المركز المالى مضافة إلى حقوقهم ، بل يجب إدراجها بقائمة الدخل باعتبارها إيراداً حصلت عليه المنشأة .

* تحصل المنشأت عادة على المنح الحكومية مقابل تعهدها بالتزامات معينة تتحمل فى سبيلها نفقات لتنفيذها ، وبالتالى يجب إدراج المنح بقائمة الدخل لمقابلة هذه النفقات .

* إن المنح ذات طبيعة مالية مثل الضرائب والإيرادات وما إليها من العناصر التى تظهر بقائمة الدخل .

هذا ومما يجدر بالذكر أن معالجة المنح والمساعدات الحكومية بالأسلوب الثانى وإن كانت تعتبر أكثر قبولاً من جانب المحاسبين إلا أن بعض الأنظمة المحاسبية المعمول بها قد استقرت على إضافة ماتحصل عليه الوحدة عيناً أو نقداً لاستخدامه فى أغراض استثمارية مع عدم الإلتزام برد أو سداد مايقابله إلى حساب الاحتياطيات الرأسمالية ضمن حقوق المساهمين .

- المعالجة المحاسبية للمنح المتعلقة بأصول نقدية .

* المنح التى تتعلق بأصول نقدية تظهر بقائمة الدخل خلال المدد المالية التى يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بهذه المنح والتى تتحملها المنشأة لأن هذا الإجراء يتمشى مع مبدأ الاستحقاق حيث أن إثباتها بقائمة الدخل كإيراد فى تاريخ استلامها قد لايتمشى مع هذا المبدأ . ومن ثم فإذا لم يكن هناك أعباء متعلقة بالمنحة فى سنة ما فسوف لايظهر من قيمة المنحة شئ كإيراد فى تلك السنة وإنما يظهر بقائمة المركز المالى كإيراد مؤجل .

* المنح التى تحصل عليها المنشأة تعويضاً عن نفقات أو خسائر سبق أن تحملتها فى فترات سابقة أو حصلت عليها بمثابة دعم مالى لاتقابله أية نفقات تتحملها المنشأة، يتعين إثباتها بقائمة الدخل فى المدة المالية التى يتم خلالها الحصول على المنحة تحت بند «إيرادات غير عادية» مع ضرورة الإفصاح عنها ..

* المنح التى تتعلق بأصول غير نقدية يجب إثبات هذه الأصول بالقيمة العادلة لها وإدراج المنحة كإيرادات مؤجلة بالميزانية حيث يتم توزيعها على سنوات العمر الإنتاجى للأصول المتعلقة بها بما يتناسب مع قسط إهلاك تلك الأصول ..» (١٥) .

ومن أهم مايتطلبه المعيار ١٤ مايلى :

يعرض المعيار ١٤ معالجتين بديلتين لإثبات المنحة الحكومية ، أما الإثبات ضمن حقوق الملكية (كوسيلة تمويل) أو ضمن قائمة الدخل (اعتبارها إيراد) بما يتفق مع المعيارين السابقين .

* ولم يحدد المعيار ١٤ وكما فى المعايير الأجنبية فيما إذا كان المقصود بقائمة الدخل الجزء المتعلق مباشرة بالنشاط الرئيسى أم غير الرئيسى (العام) . ولكن كثيرا ما تمنح المنحة الحكومية لتغطية تكاليف (أو إلتزامات) رئيسية وأساسية (أى مايخص مجمل الربح أو الخسارة) وهو ما أكد عليه القرار ٢٠٤ أى مايرتبط بمجمل الربح أو الخسارة .

* وبين المعيار أن المعالجة الثانية أعلاه – وهى التى يؤكد عليها المعياران البريطانى ٤ و IAS ٢٠ – هى الأكثر قبولاً من المحاسبين .

* ومن ثم فإن إضافة المنحة الحكومية للإيراد فى قائمة الدخل يرتبط بإثبات التكلفة المتعلقة بهذه المنحة وهو مابينه المعيار ١٤ . ويلاحظ أنه رغم أن المنحة الحكومية تضاف للإيراد إلا أنها فى حقيقتها ليست إيراداً مكتسباً ومحققاً بالمعنى المتعارف عليه .(كما أشرنا) .

* ويعتبر المعيار ١٤ أن إثبات التكاليف المتعلقة بالمنح (التى تثبت كإيراد) يتمشى مع مبدأ الاستحقاق ، إلا أنه يتمشى بالدرجة الأولى مع مبدأ المقابلة . إذ أن المنحة لايتم إثباتها ضمن الإيرادات إلا إذا أثبتت التكلفة المتعلقة بها . (وهذا هو مبدأ المقابلة) وهناك استثناء من ذلك بالنسبة لما يمنح كدعم مالى مثلا .

* وقد أورد المعيار ١٤ – وكما فعل المعيار البريطانى ٤ – مسألة تنفيذ المنشأة إلتزاماتها المتعلقة بالمنحة قبل إثبات الأخيرة (حيث أورد مصطلح الإلتزامات على المنحة لبيان التكلفة المرتبطة بتنفيذ هذه الإلتزامات) .

* وقد بين المعيار (١٤) أن المنحة الحكومية تثبت على حقوق الملكية إن كانت تمثل

وسيلة من وسائل التمويل (فقرة ٥) ثم بين (فقرة ٦) أنها إن كانت دعماً مالياً «لاتقابله نفقات» تعتبر إيرادات غير عادية . بما يتفق تماماً مع المعيار IAS ٢٠ . وما أشار إليه المعياران ١٤ ، IAS ٢٠ - عن أن المنحة وسيلة تمويل أو دعم مالى- هو من الأسانيد التى قدمها مؤيدوا كل معالجة (على حقوق الملكية أو على قائمة الدخل) . وفى هذا يلاحظ أن الفرق الجوهرى بين كون المنحة وسيلة تمويل أو كونها دعم مالى غير واضح بشكل كافى لأن الأخير ممكن أن يكون مصدر للتمويل ولكنه ليس مصدراً مستمراً (متكرراً) . كما قد يمكن اعتبار وسيلة أو مصدر التمويل دعماً مالياً خاصة إن كانت المنحة لن ترد للحكومة .

* يتم إثبات الأصول غير النقدية وفقاً للمعيار ١٤ - وأيضاً كما فى المعيار البريطانى ٤ ومعيار IAS ٢٠ - بقيمتها العادلة . وعرف المعيار (١٤) المقصود بالقيمة العادلة (كما تم تعريفها فى أكثر من معيار - فصل ٣) .

وعما أشار إليه المعيار ١٤ فيما يختص بالمنح المتعلقة بأصول نقدية وإظهارها «بقائمة الدخل خلال المدد المالية التى يتم فيها إثبات التكاليف المتعلقة بهذه المنح..» **يظهر المثال التالى توضيحاً لذلك :**

صرفت الحكومة مبلغ ١٠٠ مليون جنيه بتاريخ ٢٠٠١/٧/١ منحة لمنشأة ما متعثرة لكى تسدد مرتبات وأجور العاملين بها عن سنتين تبدأ من ٢٠٠١/٧/١ وقد حصلت المنشأة قيمة المنحة فى ذات التاريخ ودفعت المرتبات عن السنة الأولى علماً بأن مرتبات وأجور العاملين عام ٢٠٠٢/٢٠٠١ تبلغ ٤٥ مليون جنيه وفى العام التالى تبلغ ٥٥ مليون جنيه (والمنحة غير مستردة) .

تقترح المعالجات المحاسبية التالية تطبيقاً للمعيار ١٤ ، وباستخدام أهم حسابات القرار ٢٠٤ :

*** عند ورود المنحة النقدية**

١٠٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بنوك (حـ/١٩٣)

١٠٠٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/إيراد مؤجل (حـ/٢٨٩)

(قيد ١)

*** فى ٢٠٠٢/٦/٣٠**

٤٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/إيراد مؤجل (حـ//٢٨٩)

٤٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/منح وإعانات (حـ/٤٢)

(قيد ٢)

*** فى ٢٠٠٣/٦/٣٠**

٥٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/إيراد مؤجل (حـ/٢٨٩)

٥٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/منح وإعانات (حـ/٤٢)

(قيد ٣)

إيضاحات :

أ- رغم أن المعيار ١٤ ترك للمنشأة خيارين لإثبات المنحة الحكومية - ضمن حقوق الملكية أو ضمن قائمة الدخل - فإن الخيار الأخير هو الأكثر انتشاراً حيث تقابل المنحة الإلتزامات المحددة المرتبطة بها وهى فى المثال مرتبات وأجور السنتين ٢٠٠٢/٢٠٠١ ، ٢٠٠٣/٢٠٠٢ .

ب- وعن الإلتزامات على المنشأة المتعلقة بالمنحة والتى أكد عليها المعيار البريطانى٤ والمعيار IAS ٢٠ (والمعيار ١٢) فإنه طبقاً للمثال نجد أن المنحة قد وردت بالفعل للمنشأة ، وبالتالى لاتوجد مشكلة «التأكد» من أن المنشأة ستحصل عليها حتى يمكن إثباتها كما أن المنشأة قد بدأت بالفعل صرف مرتبات العاملين وتم ذلك عن سنة، أى لامشكلة أيضاً فى «التأكد» من أنها ستدفع تلك المرتبات لأصحابها ، وبالتالى فإن مبدأ مقابلة يطبق بشكل مرضى .

جـ- لأن المنحة قدمت فى ٢٠٠١/٧/١ فإنه كان ينبغى أن يجرى القيد الثانى أعلاه شهرياً وبقيمة مرتبات كل شهر ، ويثبت فى مقابلة شهرياً أيضاً القيد ٣ والقيدين يتضمنان فقط مرتبات وأجور شهرية يقابلها المنحة عن شهر . أى تطبيق مبدأ المقابلة شهراً بشهر . لكن لكى تكون المعالجات عن المثال أكثر وضوحاً تم إظهار القيدين ٢ ، ٣ عن السنة كلها وهو المطلوب لتطبيق مبدأ المقابلة .

د- وليس من المقبول - وفقاً لمعايير المحاسبة - إظهار قيمة المنحة بالكامل (١٠٠ مليون جنيه) فى قائمة الدخل للسنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠١ وإنما فقط «مايقابل»

مرتبات وأجور تلك السنة ونفس الشئ فى سنة ٢٠٠٢/٢٠٠٣ .

قائمة الدخل ٢٠٠١/٢٠٠٢

٤٥٠٠٠٠٠٠ مرتبات وأجور	٤٥٠٠٠٠٠٠حـ/٤٢

هـ- يقفل رصيد حـ/الإيراد المؤجل فى نهاية السنة المالية الثانية ٢٠٠٣/٦/٣٠ بترحيله (٥٥ مليون جنيه) إلى قائمة الدخل (من حـ/إيراد مؤجل ... إلى إيرادات) وذلك عندما يتم استحقاق ودفع المرتبات

و- من المفترض فيه أن حـ/٢٨٩ فى المنشأة المعنية يتضمن مجموعة من الحسابات التى لم ترد مسمياتها (وأرقامها) بالدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ ومن ثم وكما أشرنا فإنه ينبغى أن تعد المنشأة دليلاً محاسبياً لهذه الحسابات (وأيضاً للحسابات الظاهرة ضمن حـ/١٧٧ أو حـ/ ٢٨٩ وكذا حـ/١٦٦ وبصفة عامة لكل حساب يتضمن عدداً من الحسابات الفرعية أو الجزئية التى تختلف فى طبيعتها أو مسمياتها أو مكوناتها) .

ز- اعتبرت المنحة إيراداً مؤجلاً تطبيقاً للمعيار ١٤ (وأيضاً للمعيار IAS ٢٠ وغيره) حتى يتم مقابلتها بالتكاليف أى الالتزامات على المصنع بسداد المرتبات التى منحت الحكومة المنحة من أجلها عندما تحدث . وقد تم إضافة الجزء الذى يخص مرتبات وأجور سنة ٢٠٠١/٢٠٠٢ إلى قائمة الدخل (التى تم تصويرها على شكل حرف T حتى يكون العرض أكثر وضوحاً) . وسيتم إضافة الجزء من المنحة الذى يقابل تكاليف (مرتبات سنة ٢٠٠٢/٢٠٠٣) إلى قائمة الدخل عن سنة ٢٠٠٢ / ٢٠٠٣ . ولم يتم اثبات قيود التكلفة المقابلة للمنحة أى مرتبات وأجور العاملين اكتفاءا ما جاء فى د أعلاه ، التى تخص عام ٢٠٠٢ / ٢٠٠٣ وحده (من أجور ٣٢ × إلى حسابات جارية (بنوك) ١٩٣ .

٤-٤-٢ حساب الإيراد المؤجل

حساب الإيراد المؤجل – الذى تطلبت المعايير أن ترحل إليه المنحة الحكومية التى تتعلق بأصل غير نقدى (وممكن نقدى) لم تثبت التكاليف المتعلقة به بقائمة

الدخل بعد طبقاً لمبدأ المقابلة – هو حساب دائن ضمن قائمة المركز المالى ويكون ترحيل المنحة إليه ، عادة ، بكاملها ثم يستقطع منها (من المنحة المدرجة بهذا الحساب) وكما أشرنا إلى الإيراد . والالتزامات أو التكاليف المترتبة على المنحة فى المثال السابق هى مرتبات وأجور العاملين بالمصنع عن سنتين (١٠٠ مليون جنيه) ولقد صرف المصنع مرتبات سنة وتم إثبات قيمة هذه المرتبات والأجور بقائمة الدخل بما يعتبر معه أن المنشأة أوفت بإلتزامها وينبغى مقابلة هذه المرتبات بالجزء اللازم من المنحة فى ح/أ.خ (المعيار البريطانى) ، أو فى قائمة الدخل (فى المعيارين المصريين ومعيار IAS ٢٠) . وطالما أن هناك «تأكيد معقول فى ١ /٢٠٠١/٧ (تاريخ استلام) على أن المصنع سيصرف مرتبات لسنتين للعاملين (وقد صرف بالفعل عن السنة الأولى) فقد يرى أنه يمكن اعتبار المنحة – فى المثال – فى ٢٠٠١/٧/١ كالإيراد الذى تم تحصيله مقدماً وهو حساب رقم ٢٨٧ فى الدليل المحاسبى للقرار ٢٠٤ . ولكن المنحة – من جهة أخرى – ترتبط فى هذا المثال بالنشاط الانتاجى أى الرئيسى وبالتالى لايصلح الحساب ٢٨٧ لاستيعابها لأنه يتضمن حسابات لاترتبط عادة بالنشاط الرئيسى . هذا مع ملاحظة أن الحساب ٢٨٩ هو الآخر يتضمن بنوداً لاترتبط بالنشاط الرئيسى الجارى وبعضها يتعلق بنشاط أصول ثابتة وبالتالى فهو لا يماثل الحساب الذى يتضمن إيرادا سيحصل عن البيع وهو حساب العملاء . ومع كل هذا فقد يكون هذا الحساب الأخير هو الأنسب (١٦) .

حـ/ إيراد مؤجل (ضمن حـ/٢٨٩) بالمليون جنيه

قائمة الدخل في نهاية السنة الأولى

٤٥ مرتبات	١٠٠ المنحة
٥٥ رصيد أخر المدة	
١٠٠	١٠٠

٤-٥ معيار ١٢ (معايير المحاسبة المصرية)

أورد معيار ١٢ – ضمن معايير المحاسبة المصرية «المحاسبة عن المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية» متطلبات هامة لإثبات المنح الحكومية تتفق وإلى حد كبير مع المتطلبات السابق الإشارة إليها فيما تقدم من معايير وعلى الأخص المعيار IAS ٢٠ :

* «يجب عدم إثبات المنح الحكومية بما في ذلك المنح غير النقدية بقيمتها العادلة إلا إذا تم التأكد المناسب من الأتى :

أ- مقدرة المنشأة على الوفاء بالشروط المصاحبة للمنح .

ب- أن المنشأة سوف تتسلم المنح فعلاً .

* يجب إثبات المنح الحكومية كإيراد على مدار الفترات المالية التى تتحمل بالتكاليف المتعلقة بها وذلك بطريقة منتظمة . ولايجب إضافة المنحة مباشرة إلى حقوق الملكية .

* هناك أسلوبان رئيسيان للمعالجة المحاسبية للمنح الحكومية :

* مدخل رأس المال .. تضاف قيمة المنحة مباشرة إلى حقوق المساهمين .

* مدخل الإيراد .. تعتبر المنحة إيراداً للمنشأة خلال فترة محاسبية واحدة أو أكثر..

* قد تكون المنحة تعويضاً عن نفقات أو خسائر تحملتها المنشأة في فترات مالية سابقة ، وفى هذه الحالة تعتبر المنحة إيراداً للفترة المالية التى تتسلم خلالها المنشأة هذه المنحة وتثبت هذه المنحة كبند من البنود غير العادية مع الإفصاح عنها بصورة تكفى لفهم تأثيرها بوضوح .» (١٧) .

ويبين المعيار ١٢ متطلبات هامة منها :

أ – ينبغى ، وكما جاء فى المعيارين البريطانى ٤ ومعيار IAS ٢٠ ، التحقق وبشكل مؤكد أو مرجح وقبل إثبات المنحة الحكومية من أن المنشأة ستتسلم بالفعل المنحة، إن لم تكن قد تسلمتها بالفعل ، وأنها قادرة على الوفاء بشروطها وأنها ستنفذ تلك الشروط وأن يتم التأكيد على ذلك . ويلاحظ أن المعيار ١٢ لم يورد ذات المصطلح الذى أورده المعيار IAS ٢٠ فى هذا الصدد وهو أن يكون احتمال ورود المنحة واحتمال تنفيذ المنشأة للإلتزام إحتمالاً مرجحاً probable وإنما استعاض عن ذلك بمصطلح التأكيد على هذين الاحتمالين وهى استعاضة قد تكون مناسبة إلى حد كبير .

ب – تثبت المنحة ، وفقاً للمعيار ١٢ ، كإيراد يقابل التكاليف ولاتضاف مباشرة إلى رأس المال (أى إلى حقوق الملكية) . وذلك وفقاً لمدخل الايراد أما مدخل رأس المال الذى يتيح اثبات قيمة المنحة مباشرة على حقوق الملكية.

جـ– يلاحظ أن المعيار ١٤ (ضمن المعايير المحاسبية) فى تناوله المصطلح الإنجليزى capital (approach) ، اعتبره مدخل حقوق الملكية فى حين تناوله المعيار ١٢ على أنه مدخل رأس المال . وليس المقصود بإضافة المنحة إلى رأس المال أنه (رأس المال) يزيد بقيمتها بل أن ماجاء بالمعيار ١٤ وأنه هو المرجح ذلك أن حقوق الملكية هى التى تزيد وذلك بإضافة المنحة إلى احتياطى رأسمالى (ومن الصعب إضافتها إلى رأس المال ذاته) .

٥- ملخص

المنحة الحكومية هى مساعدة حكومية لمنشأة أو لمنشأت ، بعينها عادة لكى تسدد الإلتزامات أو التكاليف المستحقة عليها . وليست هذه المساعدة الحكومية منفعة عامة وإنما هى منفعة خاصة بالمنشأة (أو بالمنشأت) المعنية . وللمنح الحكومية – أكثر من صورة إما نقدية أو غير نقدية. ويتم منح المنح لأغراض متعددة إضافة لسداد الإلتزامات والتكاليف مثل التمويل والدعم المالى (وهناك من يفرق بينهما عادة) وعندما ترتبط المنحة بإلتزامات محددة (ترتب تكاليف) ينبغى على المنشأة المعنية الوفاء بها حتى لاتقوم الحكومة المانحة ، عادة – فيما لو لم تنفذ المنشأة تلك الإلتزامات – باسترداد المنحة . وتتفق معايير المحاسبة على أن المنحة الحكومية إما يتم إثباتها باعتبارها منحة رأسمالية تزيد من حقوق الملكية أو تزيد من الإيراد فى

قائمة الدخل . وفى أى من الحالتين فالمتعارف عليه أنه ينبغى أن تثبت المنحة لحساب الأرباح والخسائر (المعيار البريطانى) أو لقائمة الدخل (معايير مصرية ومعيار IAS) ضمن الإيرادات لكى «تقابل» الأعباء المتعلقة بتلك المنحة .ومن القواعد فى المعيار ١٤ – ضمن المعايير المحاسبية – أن عملية إثبات المنحة يتم تطبيقاً لمبدأ الاستحقاق . وإذا كانت المنحة الحكومية غير نقدية (كأصل ثابت مثلا) فإنه يتم إثباتها لكى تقابل تكلفة الأصل المعنى خلال فترة عمره المقيد (حيث يقابل فى كل سنة جزء من المنحة تكاليف الأصل «قسط إهلاكه») . ورغم أن المنحة الحكومية لاتتصف بصفة الإيراد فإن كثير من المحاسبين يؤيدون اعتبارها كذلك حتى تقابل التكاليف المتعلقة بها ، فإن لم توجد تكاليف محددة مرتبطة بها وكانت لن ترد فيتم اعتبارها إيراداً غير عادى ، كما إذا تم منحها كدعم مالى للمنشأة مثلاً .

مراجع
فصل (٨)

1- SSAP4, Accounting for Government Grants, ASC, revised 1990, para. 22, in Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit., p1045.

2- IAS 20, Accounting for Government Grants and Disclosure of Government Assistance, IASC, Revised 1994, para. 3.

٣- معيار ١٤ ، المعايير المحاسبية «المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية» المعايير المحاسبية ، الجهاز المركزى للمحاسبات ، ١٩٩٦ ، الفقرتين ١، ٢ .

٤- معيار ١٢ ، «المنح الحكومية والإفصاح عن المساعدات الحكومية» معايير المحاسبة المصرية ، قرار وزير الاقتصاد ١٩٩٧ ، الفقرة ٣ .

5- SSAP4, in Sangster, 1997, op. cit., p. 163.

6- SSAP4, paras. 24 and 27.

7- Ibid .

8- Exosure Draft 43, para. 27, in Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit. p.1047.

9- SSAP 4, para. 16.

10- Sangster, 1997, op.cit., p. 164.

11- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit., p. 1056.

12 - Ibid.

13- See :

* IAS 20 (Summary) 1994, paras.5 and 6.

* IAS 20, paras., 13-15,18, and 20-23.

١٤- أنظر :

* القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثالثة ص ٥٦ .

* مركز البحوث والدراسات التجارية - الإصدار الأول - ندوة يومى ١٦ ، ١٧ فبراير ٢٠٠٢ ، «الإتجاهات المقترحة لتفعيل التعديلات الجوهرية المستحدثة للنظام المحاسبى الموحد» ، كلية التجارة ، جامعة القاهرة الفقرة الثانية ص٢١ .

١٥- المعيار ١٤ ، الفقرات ٤-٦ و٨ .

١٦- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الأخيرة ص ٣٩ والفقرة الثانية ص ٤٠ وصفحة رقم ٤٠ .

١٧- المعيار ١٢ ، الفقرات ٧ ، ١٢ ، ٢٢ .

٩ - الاستثمارات

١- مقدمة

لعل من أهم ماتحتاج إليه المنشآت ، عادة ، هو إدارة وتوظيف employ أموالها في أحسن مجال ممكن بحيث تحقق أعلى استفادة ممكنة من تلك best use of الأموال سواء أكانت أموالاً فائضة عن حاجتها أو أموالاً ستسخدم في النشاط فيما بعد. وليس المقصود من الأموال الفائضة أرباحاً ولكن - في منشأة صناعية أو تجارية أو أي منشأة ليس هدفها توظيف أموال الغير - هي أموال ينتظر بعد فترة - قد تطول أو تقصر - استغلالها في النشاط الأساسي - وهو مايعني به البعض توظيف الأموال الزائدة (عن حاجتها) excess funds بغرض الحصول على عائد أكبر مما لو تم استغلالها استغلالاً غير كافي أو غير مجدي .

وتعتبر عملية الاستثمار - مع النشاط الرئيسي للمنشأة المعنية - عصب الأداء. وسنخصص هذا الفصل لتناول بإيجاز الاستثمارات بصفة عامة مع التركيز على نوع من الاستثمارات صدر به معيار IAS وهو العقارات المستثمرة .

٢- تعريفات ومفاهيم عن الاستثمار وأنواعه

٢-١ تعريف

٢-١-١ المعيار الأمريكي ١١٥

يتناول المعيار الأمريكي ١١٥ (SFAS 115) «المحاسبة على استثمارات معينة في الأوراق المالية المدينة وكحقوق ملكية Accounting for Certin Investments in Debt .nd Equity Securities SFAS 115» جانباً معيناً من الاستثمارات وهو الاستثمارات في أوراق مالية . ومن ضمن ما جاء به بإيجاز مايلي :

«يتضمن المعيار متطلبات المحاسبة المالية والتقرير لجميع الاستثمارات في الأوراق المالية المدينة وللاستثمارات الصغيرة في الأوراق المالية كحقوق ملكية التي لها قيم عادلة قابلة للتجديد وجاهزة . والاستثمارات الصغيرة هي تلك التي لايتم المحاسبة عليها بطريقة حقوق الملكية equity method أو ترتبط بوحدات تابعة مجمعة .

وتقسم الأوراق المالية المدينة أو كحقوق ملكية إلى ثلاث فئات :

أ- الأوراق المالية المحتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها Held to m.turity securities – وتتعلق فقط بالأوراق المالية المدينة وهى أوراق لن يتم بيعها بسبب سعر الفائدة will not sell in re-sponse... interest r.tes .

ب- الأوراق المالية للإتجار فيها Tr.ding securities .. وتتعلق بالأوراق المالية المدينة وأيضاً (تلك) كحقوق ملكية .

جـ- الأوراق المالية المتاحة للبيع Av.il.ble-for-s.le securities .. وتتعلق بالأوراق المالية المدنية وأيضاً (تلك) كحقوق ملكية ..» .

ويعرف المعيار الأمريكى المفصل – وليس المختصر – رقم ١١٥ هذا ، الورقة المالية على أنها :

«أى ورقة مالية تمثل حق ملكية فى منشأة «مثل رأسمال أسهم عادية أو ممتازة أو أى رأسمال أسهم أخر» أو تمثل الحق فى شراء «مثل» الضمانات ، الحقوق ..» . أو تمثل بيع «مثل عرض بدائل» حق ملكية فى منشأة بأسعار محددة أو قابلة للتحديد.

Any security representing .n ownership interest in .n enterprise "for ex.m-ple, common, preferred, or other c.pit.l stock" or the right to .cquire "for ex.mple, w.rr.nts, rights,..." or dispose of "for ex.mple, put options" .n ownership interest in .n enterprise .t fixed or determin.ble prices". (١)

ويمكن أن يتبين من هذا المعيار الأمريكى مايلى :

* أن الورقة المالية هى التى تمثل حق ملكية فى منشأة سواء أكان ذلك يتمثل فى رأسمال أسهم عادية أو ممتازة أو غير ذلك أو تمثل فى مستند لشراء ملكية كصك ضمان حق أو لبيع تلك الملكية .

* وعلى هذا – ورغم أن ذلك ليس مفصلاً بالمعيار – فإن الورقة المالية التى أصدرتها منشأة تمثل جزءاً من رأسمالها (كما فى السهم وهو الذى يعطى لحامله الحق فى الملكية) أو تمثل قرضاً عليها (كما فى السند) . والورقة المالية هنا فى دفاتر الجهة التى أصدرتها ، دائنة أى تمثل حق لمن اشتراها (ويحملها) عليها (على المنشأة المصدرة لها) وهى جزء من ملكية المنشأة .

* أما الورقة المالية فى دفاتر المشترى (لها) فهى مدينة وتمثل استثماراً قام به المشترى .

*** فالورقة المالية وفقا لما تقدم هى رأسمال للمنشأة المصدرة لها وهى فى ذات الوقت استثماراً لمن اشتراها وله حق ملكية (يمتلك جزء من رأس المال هذا) .**

* وتستخدم المتطلبات الواردة بالمعيار على الحالتين اللتين عادة ماتكون عليها الأوراق المالية إما أن تكون مدينة أو تعتبر كحقوق ملكية .

* والمفهوم أن الأوراق المالية تشمل الأسهم والسندات وشهادات الاستثمار والأنواع متعددة الميزات من الأسهم (وكل ورقة مالية طالما استوفت الشروط ممكن تداولها فى سوق الأوراق المالية أى بيعها وشرائها) .

* والأوراق المالية فى المعيار الأمريكى ٣ أنواع (كل نوع على أساس الهدف منه) : أوراق مالية محتفظ بها حتى تاريخ استحقاقها/وللتجارة / أو متاحة للبيع . ولكل نوع المتطلبات الخاصة به .

والمعيار الأمريكى - طبقاً لعنوانه - يركز فقط على الاستثمار فى أوراق مالية.

٢-١-٢ القانون البريطانى

٢-١-٢-١ نوعيات متعددة من الاستثمار

وصنع قانون الخدمات المالية البريطانى لسنة ١٩٨٦ Fin.nci.l Services Act 1986

تعريفاً للاستثمار وأنه يتضمن مايلى :

* الأسهم sh.res ... فى رأسمال شركة .

* صكوك مديونية debentures بما فى ذلك أسهم مدينة وأسهم مقترضة ، السندات bonds والسندات ، وشهادات الايداع وأدوات أخرى تنشيء أو تؤدى إلى الاعتراف بالمديونية ce-rific.tes of deposit .nd other instruments cre.ting or .cknowledging indebtedness

* صكوك الضمان (التعهد) w.rr.nts أو أية أدوات أخرى تعطى حاملها الحق فى المشاركة فيما جاء أعلاه .

* الشهادات أو الأدوات الأخرى التى تعطى حقوق ملكية confer property rights على ماتقدم ، والحق فى شراء أو بيع أو ضمان (تعهد) underwrite أو تحويل convert استثمار (ما) ، والحقوق «بخلاف البدائل» للحصول على استثمارات بخلاف تلك التى يتم الحصول عليها بالاشتراك.

استثمارات بخلاف الاشتراك (فيما تقدم) .

* الوحدات التى تتضمنها خطط الاستثمار المجمعة شاملاً ذلك الأسهم أو الأوراق المالية لمنشأة للاستثمار ..

* البدائل بين شراء أو بيع العملة أو الذهب أو الفضة أو أية استثمار .. ، وفقا للتعريف بالقانون، بما فى ذلك البدائل الأخرى .

* الصكوك المستقبله Futures .

* عقود الأدوات المتشابهة أو المختلفة differences .nd simil.r instr.ments .

* عقود التأمين طويلة الأجل long-term insur.nce contr.cts .

* الحقوق .. فى أى مما هو مدرج أعلاه .

ومن المصطلحات التى استخدمت فيما تقدم مصطلح debenture الذى يعنى – ضمن مايعنيه – صك مالى يتضمن مبلغ من المال هو قيمة هذا الصك وهو فى النهاية يمثل حق لطرف (من فى جوزته أو باسمه هذا الصك) لدى طرف أخر. فالسهم حق لمشتريه على المنشأة التى أصدرته والسند أيضاً مديونية على الجهة التى أصدرته ...

ويركز قانون الخدمات المالية البريطانى – الذى عرضه «داڤيز» و«باترسون» و «ويلسون» على عدة مفاهيم ومتطلبات منها مايلى :

* تتعامل بريطانيا فى مجموعة متعددة من الاستثمارات . ويلاحظ أن بعض الاستثمارات التى أوردها القانون ليست شائعة الاستخدام فى بعض الدول مثل اعتبار أن التعامل فى العملة والذهب من الاستثمارات .

* وهناك نوعيات من الأسهم المدينة والسندات والصكوك بصفة عامة التى تظهر مديونيات معينة (كما فى السندات الأذنية التى تصدر عن البنك المركزى المصرى كل فترة ومدتها قصيرة) .

* كما أن من الاستثمارات وكما هو معروف ماهو طويل الأجل وماهو قصير الأجل . وقد تطلب القانون البريطانى إظهار ماهو طويل الأجل مع الأصول الثابتة وماهو قصير الأجل مع الأصول المتداولة .

* أما العقارات المستثمرة (الاستثمارات العقارية) فقد صدر بها المعيار البريطانى ١٩ (SSAP 19) .

* أن مصطلح الاستثمار مصطلح عام ويعنى ببساطة تخلى منشأة (أو فرد) عن مال لديها (فائض أى زائد أو غير زائد) لمنشأة أخرى لكى تنميه (وتحصل الأولى على عائد) .

* وتطبيقاً لهذا المعنى أوجد هذا القانون نوعيات متعددة من الصكوك المالية . فالصك بمديونيته قد يكون سنداً وقد يكون سهماً أو تعهداً ، وكلها استثمارات بما فى ذلك التأمين .

* التعامل فى الذهب والفضة - يبدو عادة أنه من الأعمال التجارية - ولكنه فى هذا القانون البريطانى ، استثماراً . وهذا يتفق مع الاتجاه العام لكثير من المحاسبين عالمياً . ولايغير من ذلك أن التعامل فى الذهب والفضة لايشمل فقط الشراء والبيع بل يشمل أيضاً «الحفظ والتخزين» (لدى البائعين) فى أوقات انخفاض قيمتها وبيعهما فى أوقات ارتفاعهما . وأيضاً تشمل زيادة التعامل فيهما عندما تضطرب وتنخفض أسواق الأوراق المالية والنقد وهذه أيضاً وفقا لمفهوم القانون تجارة .

* ومصطلح «الكيانات العامة» public bodies - فى دول أوربا وفى أمريكا - لايعنى وكما سبقت الإشارة كيانات حكومية st.te owned بل يعنى كيانات يملكها الجمهور (أى الأفراد) بعكس الحال عن المفاهيم فى المنشآت فى دول أخرى فإن مصطلح public owned يعنى ملكية الحكومة أو الدولة .

٢-١-٢-٢- الصك بمديونية معناه موسع

مصطلح debenture مصطلح دارج فى معاملات الأوراق المالية فى بريطانيا ، والصك المدين مثل السند ، ومثل ، كما جاء فى المعيار ، شهادات الاستثمار (وغيرهما) يجعل الكيان الذى حصل على المال كقرض له (فى حالة السند) أو حصل عليه لكى يستثمره (فى حالة الوديعة) كالمدين كما أن المبلغ من ناحية أخرى من الاستثمارات . فالبنك المركزى المصرى حين يصدر سندات إذنية فهو مدين بقيمة كل سند أصدره ومبلغ السند هو استثماراً لمن اشتراه ونفس الشئ للبنك الذى يفتح فيه عميل ما حساباً لوديعة لفترة ما فالبنك مدين لهذا العميل بقيمة هذا الإيداع وعليه رده لهذا العميل عندما يطلبه منه ، كما أن البنك فى الحالتين سيستثمر هو الآخر مبلغ السند أو الوديعة على التوالى فى مجال ما .

وكما أشرنا ، فإن السهم الذى أصدرته شركة مساهمة ما يمثل رأسمالها (أى جزء منه) ولكنه ، ومن ناحية أخرى ، فهو حق لحامل السهم (أياً كان) على الشركة ككيان معنوى . فإذا باع ص سهمه فى منشأة ع إلى س أصبح للأخير (س) حق على ع (كشخصية معنوية) . وإذا بلغ إجمالى عدد أسهم منشأة ما لدى مساهم (شخص أو منشأة أخرى) ٥١٪ فإنه يحق له امتيازات معينة تتيح له عادة فرض سيطرة ما على إدارة تلك المنشأة .

فالسهم إذاً يزيد من رأسمال (حقوق الملكية) للمنشأة التى أصدرته وهو حق لحاملة بما يمثل نوعاً من الإلتزام على المنشأة (كشخصية معنوية أو كيان معنوى) . فمثلاً إن تمت تصفية منشأة ما وأعطى كل دائن حقه فإن الباقى من أموال عادة يكون ملكاً للمساهمين ويكون لكل منهم – على أساس عدد ونوعية أسهمه – حقاً (أو ديناً على المنشأة المصفاه) فيه . ورغم ماقد يبدو غريباً من أن السهم يمثل – ليس فقط حقاً – بل ديناً على المنشأة فإن كثيراً من المحاسبين ومنهم «ماكنمارا» يتفقون على ذلك ويتفق معهم أيضاً ، وبوجه عام ، داڤيز، و «باترسون» و «ويلسون» فى عرضهم لقانون الخدمات المالية البريطانى [٢] .

وبهذا فإن السهم له موصفات ويبين حقوق والتزامات قد تبدو متعددة ، أما السند فيعتبر وبوضوح «ديناً» على الجهة التى أصدرته ، وورد كل منهما فى القانون البريطانى على أنه صك بمديونية .

٢-١-٣ معايير IAS

ورد ضمن مجموعة معايير IAS's عدداً من المعايير تتناول بوجه عام الاستثمارات investments ومنها المعيار IAS ٢٥ المحاسبة على الاستثمارات – الذى سحبته withdr.wn (أى الغته) لجنة IASC وذلك عندما أصدرت المعيار IAS ٤٠ «العقارات المستثمرة» – وبقى معياراً IAS هاماً هو الاستثمارات فى منشآت تابعة Investments in Associ.tes (وفقاً لفصل ٢) .

وقد جاء المعيار IAS ٢٥ تعريف للاستثمار على أنه :

«الاستثمارات الجارية هى تلك الجاهزة والقابلة للبيع re.lis.ble والغرض منها هو الاحتفاظ بها لمدة سنة واحدة up to one ye.r» وأن العقارات المستثمرة «العقارات» أما تعامل مثل الأصول الثابتة العادية norm.l property انظرمعيار IAS ١٦ أو كاستثمارات طويلة الأجل ... التى

تقيّم بالتكلفة أو قيمةاعادة التقييم أو بالنسبة للأوراق المالية القابلة للتداول بالسوق بالتكلفة أو سعر السوق أيهما أقل.» [٣] .

إذاً يركز المعيار IAS ٢٥ (الملغى) على أن الاستثمار الجارى هو استثمار جاهز وقابل للبيع خلال سنة واحدة . والاستثمار الجارى هو أصل متداول وطبقاً لتعريف ذلك الأصل أنه يتم تحقيقه خلال سنة أما الاستثمارات طويلة الأجل Long-term investments والعقارات المستثمرة (الاستثمارات العقارية بالقرار ٢٠٤) . فهى إما تعالج طبقاً لمعيار IAS ١٦ (الأراض والمبانى والآلات والمعدات) أو كاستثمارات طويلة الأجل . كما بين المعيار IAS ٢٥ الملغى أنه يمكن أن تحول الاستثمارات طويلة الأجل طبقاً للقيمة التى كانت عليها إلى استثمار متداولة [٤] . وبكلمات أخرى فالاستثمار قصير الأجل يعامل كالأصول المتداولة ، والاستثمار طويل الأجل يعامل كالأصول غير المتداوله (أو الثابتة) .

وقد استخدم «وينجانت» و «كيسو» «وكيل» مصطلح مرادف لمصطلح قصير الأجل هو مصطلح استثمار مؤقت temporry investment (٥) على اعتبار أن هذا الاستثمار يمكن تحويله إلى نقدية خلال سنة ، كما فى وديعة بالبنك أو أسهم تشترى لكى تباع خلال سنة . وممكن أن يلاحظ أن مصطلح مؤقت قد لايعطى للبعض انطباعاً بأن هناك استثمار ما بقدر ما أن تلك العملية سريعة وعاجلة (وأحياناً اضطرارية) .

٢-١-٤ المعايير المصرية

أعدت معايير مصرية – كما أشرنا – لتقابل معايير IAS's وقد بين الجدول رقم ١ (فصل ٢) عن تنمية المعايير أن المعيار ١٩ المحاسبة عن الاستثمارات (ضمن المعايير المحاسبية)، والمعيار ١٦ بنفس العنوان ضمن معايير المحاسبة المصرية ، يقابلان المعيار IAS ٢٥ (بنفس العنوان) . والمعيار ٢٠ القوائم المالية المجمعة والمحاسبة عن الاستثمارات فى الشركات التابعة – ضمن المعايير المحاسبية والمعيار ١٧ بنفس العنوان – ضمن معايير المحاسبة المصرية يقابلان المعيار IAS ٢٧ القوائم المالية المجمعة ، والمعيار ١٨ المحاسبة عن الاستثمارات فى شركات شقيقة – ضمن معايير المحاسبة المصرية يقابل المعيار IAS ٢٨ الاستثمارات فى منشآت شقيقة . ويلاحظ أنه وكما أشرنا فقد سحبت IASC المعايير IAS الخاصة بالاستثمارات وبقى

معياراً IAS's واحداً .

ولقد أورد النظام المحاسبى الموحد والمعياران المصريان تعريفاً للاستثمار يتفق إلى حد كبير مع معيار IAS ٢٥ والمعيار IAS ٤٠ (٦) .

٢-١-٤-١ القرار ٢٠٤ (والنظام)

لم يقدم القرار ٢٠٤ تعريفاً شاملاً للاستثمار ، ولكنه صنف الاستثمارات طويلة الأجل (حـ/١٣) إلى خمس أنواع فى خمس حسابات وصنف الاستثمارات والأوراق المالية المتداولة (حـ/١٨) إلى أربع حسابات . وقد أضاف مصطلح أوراق مالية إلى مصطلح الاستثمارات (المتداولة) وتعتبر معايير المحاسبة أن الأوراق المالية التى تشتريها منشأة ما ، استثمارات .

وكان النظام المحاسبى الموحد – الذى يعتبر العمل بمتطلباته وكما أشرنا هدفاً من أهداف القرار ٢٠٤ – قد عرف المال المستثمر (الذى هو مصطلح مرادف لمصطلح الاستثمارات) بأنه :

«هو رأس المال المدفوع والاحتياطيات بما فيها الاحتياطيات المجنبة من فائض العام «عدا إحتياطى شراء سندات حكومية» والفائض غير الموزع ، والمخصصات التى لها طبيعة الاحتياطيات والمخصصات المؤجلة والمخصصات المجمعة للإهلاك ، والقروض طويلة الأجل ، وكل ما استخدم فى تمويل توسعات الوحدة من تسهيلات ائتمانية وأرصدة دائنة للبنوك وقروض قصيرة الأجل محلية وأجنبية ويطرح من ذلك الخسائر المرحلة . ويمكن تعريف المال المستثمر من ناحية أخرى بأنه قيمة الأصول الثابتة قبل الإهلاك مضافاً إليها أو مطروحاً منها قيمة الفرق بين الأصول المتداولة «بعد استبعاد مقابل احتياطى شراء السندات الحكومية» والخصوم المتداولة «بعد استبعاد المستخدم من التسهيلات الإئتمانية ، والأرصدة الدائنة للبنوك ، والقروض قصيرة الأجل فى تمويل توسعات الوحدة» .

ويتناول النظام المحاسبى الموحد تعريف المال المستثمر من واقع تصنيف متعارف عليه أورده النظام – للبنود بقائمة المركز المالى (الميزانية) فكل مصدر للتمويل – إضافة لرأس المال – ينبغى أن يكون مالاً مستثمراً مثل : أ- الاحتياطيات والمخصصات المجمعة للإهلاك وب- القروض وجـ- أرصدة البنوك الدائنة على أن يطرح من ذلك الخسائر المرحلة على اعتبار أنها تخفض أساساً من رأس المال المستثمر . كما قد يشبه تلك الحسابات أيضاً – وهو مالم يشر إليه النظام – أى تمويل

أخر (كالأرصدة الدائنة الأخرى) .

وكما أن النظام اعتبر – وبحق – أن مصادر التمويل أموالاً معدة للاستثمار ، فإنه اعتبر أيضاً أن ما استخدم فيه هذا المال – وكأمر متعارف عليه استثماراً كالأصول الثابتة – وكان النظام يعتبر «احتياطى شراء سندات حكومية» (وقد ألغى القرار ٢٠٤ هذا الحساب) من غير المال المستثمر لأنه بالرغم من أن هذا المبلغ هو احتياطى محتجز إلا أنه محتجز لغرض معين أى كالمخصص المقيد لإلتزام ما .

كما يبين النظام أيضاً أن الاستثمارات فى مشروعات الخطة المعتمدة والتى تهدف خلق طاقة لم تستكمل بعد وهى مشروعات تحت التنفيذ تتمثل فى أ- استثمارات مقابل سلع وردت للوحدة أو مشغولات داخل الوحدة ب- استثمارات لم يرد مقابلها سلع ومشغولات وخدمات (وقد أخذ القرار ٢٠٤ بنفس المفهوم : تكوين استثمارى وإنفاق استثمارى) .

الاستثمار لايتم بمجرد التجنيب

ومهما يكن من أمر فإن المال الذى فى حوزة المنشأة (سواء الذى أصدرته من أسهم أو قدمه الملاك كرأس المال أو ملك الغير كقرض) هو مال قابل للاستثمار ، طالما ليست هناك موانع قانونية فى ذلك وهو لن يصبح مالاً مستثمراً (أو أصولاً مستثمرة) إلا إذا تم استخدامه فى استثمار بالفعل . ولذلك يستخدم الاقتصاديون (وأحياناً المحاسبون) مصطلح استخدامات رأسمالية فالمال يستخدم فى إقتناء أصول رأسمالية (كالأراضى والمبانى ..) وهذا الاستخدام هو فى العادة نوعاً من الاستثمار . أما مجرد تخصيص (أو إكتناز أو ترك) مال للاستثمار دون استخدامه بالفعل فلايرقى إلى مستوى الاستثمار وإنما هو مجرد مبلغ مخصص أو قابل للاستثمار .

٢-١-٤-٢ المعيار ١٩ (المعايير المحاسبية)

يعرف المعيار ١٩ المحاسبة عن الاستثمارات (ضمن المعايير المحاسبية) الاستثمار بأنه :

«أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال مايتولدعنه من إيرادات مكتسبة مثل توزيعات الأرباح والفوائد وعوائد الإيجار أو من خلال التزايد فى القيمة الرأسمالية لهذا الأصل أو من أجل حصول المنشأة المستثمرة على منافع أخرى مثل تلك المنافع التى تتحقق من خلال العلاقات الإرتباطية التجارية مع الغير» .

ومفهوم هذا التعريف هو ذاته مفهوم تعريف المعيار ١٦ – ضمن معايير المحاسبة المصرية – للاستثمار وفقاً لما سيتم عرضه حالاً إلا أن هناك فرق طفيف حيث يبين معيار ١٦ أن الأصول الثابتة والمخزون ليسا من الاستثمارات .

ويلاحظ أن من إيرادات الاستثمار طبقاً للمعيار ١٩ : توزيعات الأرباح والفوائد التى تأتى من الاستثمار فى أسهم وسندات وشهادات استثمار (التى يصدرها البنك الأهلى) وأيضاً من الإيداعات بالبنوك .

٢-١-٤-٣ المعيار ١٦ (معايير محاسبة مصرية)

عرف المعيار ١٦ المحاسبة عن الاستثمارات (ضمن معايير المحاسبة المصرية الاستثمارية :

«هو أصل تحتفظ به المنشأة لتنمية ثروتها من خلال مايتولد عنه من إيرادات «مثل الفوائد والأتاوات وتوزيعات الأرباح والإيجارات» أو من خلال التزايد فى القيمة الرأسمالية لهذا الأصل أو من أصل حصول المنشأة المستثمرة على منافع أخرى مثل تلك المنافع التى تتحقق من خلال العلاقات التجارية مع الغير . ولايعتبر المخزون كما عرفه المعيار المحاسبى المصرى الخاص بالمخزون ، استثماراً . وفيما عدا الاستثمارات العقارية لاتعتبر الأصول الثابتة استثماراً وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها»(٦) .

ومن أهم مايبينه المعيار ١٦ مقارنة بالمعيار ١٩ ، مايلى :

* أن الاستثمار هو أصل – وهذا أمر طبيعى – ينبغى أن يغل عائداً (وفقاً للمعيارين ١٦ ، ١٩) . وتعريف الأصل بأنه يعطى منافع اقتصادية مستقبلة.
* التفرقة بين الأصل المستثمر والأصل الثابت . وهو أمر غاية فى الأهمية فى تصنيف كل منهما (كما جاء فيما تقدم وسيجئ) وقد أكد عليه المعيار ١٦ بدرجة أكبر من المعيار ١٩ .
* ورغم هذا فإن هناك إيرادات تتولد عن الأصل المستثمر هى ذاتها التى تتولد عن الأصل الثابت مثل الإيجارات (وفقاً للمعيارين ١٦ ، ١٩) .
* قد اعتبر المعياران ١٦ ، ١٩ مصطلح c.pit.l .ppreci.tion «تنمية رأس المال»هو زيادة فى القيمة الرأسمالية للأصل وهو تفسير جميل لهذا المصطلح . ذلك أن التزايد فى القيمة الرأسمالية قد يكون للمنشأة ككل ، فكما هو معلوم – وأشرنا إليه – فالزيادة فى الإيراد (أو الإيراد عامة) يمثل زيادة فى قيمة صافى

الأصول أو حقوق الملكية . (ومهما يكن من أمر فإن زيادة القيمة الرأسمالية للأصل تؤدى – منطقياً – إلى زيادة القيمة الصافية للمنشأة ككل) .

* وكان المعيار ١٦ أكثر تحديداً وتأكيداً على أن المفردة إذا اعتبرت أصلاً ثابتاً فإن لمعالجتها قواعد مستقلة عن قواعد معالجة العقار المستثمر . وبكلمات أخرى فإن أى مفردة أصل ثابت – وفقاً لمعيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها – ليست بالضرورة أن تعتبر استثماراً – وقد يرجع ذلك فى جانب منه إلى مفهوم الأصل الثابت ذاته إذ أنه أ– تحت إدارة ورقابة المالك ب– وتحت سيطرته (وهذا شرطان أساسيان من الشروط الأساسية للأصل الثابت) وقد يختلف الحال فى الأصل المستثمر (وكما سيجئ) كما وقد يكون السبب فى ذلك أيضاً أن الهدف من اقتناء الأصل الثابت فى منشأة صناعية أن يساعد أو يقوم بالانتاج والبيع . ومع هذا فإن الانتاج والبيع هو نوع من الصناعة التجارية وهى فى النهاية تشغيل أو استثمار للأموال .

* ولايعتبر المعيار ١٦ أيضاً أن المخزون أصلاً مستثمراً وذلك استناداً إلى معيار المخزون . وقد يرجع ذلك إلى أن المخزون يرتبط بالبيع وقد يختلف – إلى حد ما – البيع عن الاستثمار . فالمخزون فى منشأة صناعية (إنتاج تام أو غير تام أو قبل ذلك خامات) يرتبط بالعملية التصنيعية (أو النشاط الأساسى وهو الشراء والبيع فى منشأة تجارية) ومن ثم فهو – من وجهة نظر ترى أن تفرق بين النشاطين استثمار وتجارة – لايعتبر استثماراً . فالمخزون إذاً – وفقاً لمعيار المخزون – ليس من الاستثمارات بقدر ماهو جزء من عملية تجارية . ويلاحظ وكما جاء فى المعيار IAS ٤٠ وأشرنا إليه أن الأصول الثابتة والمخزون والأصول المؤجرة لاتعتبر من العقارات المستثمرة (مرجع ٦) وينبغى الإشارة هنا إلى القانون البريطانى واعتباره عمليات تبدو أنها تجارية استثمارات . ذلك أن العملية التجارية هى فى النهاية نوع من تشغيل (استثمار) الأموال كما أشرنا .

* وكما يتفق المعيار ١٦ مع المعيار ١٩ فى متطلباتهما فهما يتفقان أيضاً مع متطلبات المعيار IAS ٢٥ .

وينبغى التأكيد أنه وبصفة عامة وكقاعدة عامة متعارف عليها – بعيداً عن مسألة تصنيف البنود أو ماتتطلبه بعض معايير المحاسبة – فإن المال الذى «يوظف» أى يستخدم كأصل ينبغى أن تكون فيه منفعة للمنشأة (التى وظفته) وهو إذاً مال تم

استثماره . فمثلاً شراء منشأة الأراضى للبناء – وتركها لفترة ما لحين ارتفاع سعرها ثم بيعها – قد يقترح أن تبوب كنوع من الاستثمار سواء المؤقت أو طويل الأجل حسب الأحوال . وممكن أيضاً ومن ناحية أخرى أن تبوب فى منشأة مقاولات بناء كتكلفة إنتاج (أو تبوب استثماراً ثم يحول إلى تكلفة إنتاج) إذا كانت الأرض والمبانى عليها سيتم بيعهما للغير (ليس وفقاً للقرار ٢٠٤ الذى له معالجة معينة للاستثمار العقارى كما سيأتى) .

٢-٢ إدارة الأموال بأعلى كفاءة

وتتطلب قواعد إدارة وتشغيل الأموال فى أنشطة صناعية/تجارية .. توظيف كل مبلغ تمتلكه المنشأة أحسن توظيف ممكن (وليس فقط توظيفاً حسناً) واستخدامه فى أنشطة المنشأة أو فى مجالات تحقق لها أعلى إيرادات ممكنة بأقل تكلفة وأقل مخاطر بما يؤدى إلى تنمية الأموال (الأصلية) للمنشأة والمحافظة عليها ، وتحقيق عوائد مجزية تتناسب والعوائد فى أنشطة منافسة .

٢-٢-١ فكرة عن الاستغلال (متضمنة التشغيل)

وتوظف المنشأة أموالها فى شراء أصول ثابتة ومتداولة لاستخدامها فى أنشطتها. والمعروف أن دورة النقدية تبدأ بنقدية تتحول إلى خامة ثم سلعة تامة (فى منشأة صناعية) أو تتحول النقدية إلى بضاعة للبيع (فى منشأة تجارية) وتباع السلع والبضائع وتتحول إلى نقدية (مرة أخرى) . ويطلق على تلك الدورة وأحياناً دورتى التشغيل والنقدية وتتضمن دوران رأس المال العامل . وكثيراً مايعتبر هذا التوظيف استثماراً للأموال .

فالاستثمار – وكما يراه كثيرون – يتضمن بالضرورة كيفية إدارة الأموال ، أموال الكيان (حتى وإن كان الكيان ليس منشأة ، أى لايبغى الكسب) المملوكة له والمقترضة . وفى كيان أكاديمى «كجامعة» فى دولة أوربية ممكن أن تكون لديها الأموال التالية : أ– أموال نقدية للتشغيل oper.ting c.sh fund ب– أموال تبرعات أو هبات endowment fund fund جـ– أموال لبرامج خاصة ولمنح -speci.l pro gr.ms .nd gr.nts ومن الواضح أن هذه الأنواع المتعددة من الأموال لدى هذا الكيان الجامعى مصدرها ليس فقط بيع الناتج العلمى (أى مايدفعه الطلبة للتعليم) بل هناك التبرعات والمنح – فهى أيضاً تخصص لاستخدامات مختلفة : تشغيل/برامج

خاصة.. ويقول «ويجانت» و «كيسو» «وكيل» أنه فى جامعة «كلورادو» الأمريكية نجد أن على موظف واحد (المدير المختص) أعباء ضخمة لتشغيل «بليون» دولار وهى أموال ممكن استثمارها invest.ble funds فمثلاً أموال الهبات ضئيلة نسبياً ٨٥ مليون دولار تستثمر فى الغالب فى سوق الأوراق المالية stock m.rket أما الباقى فيستثمر فى سندات طويلة الأجل (٧) .

ومن هذا الإيجاز يمكن القول – بما قد لايتفق عليه بعض المحاسبين وبعض المعايير– أن استغلال أو استخدام أى منشأة لأموالها هو نوع من الاستثمار (وأموال التشغيل هى نوع من الاستثمار) . غير أن هناك استثمارات معينة يقوم بها الغير لصالح منشآت أخرى ، كما فى شراء ص أسهم أصدرتها س . فالأخيرة تقوم باستثمار القيم الناتجة من بيع هذه الأسهم. والأولى (ص) اشترت واستثمرت بالفعل فى تلك الأسهم . والاستثمار الأخير تقوم به ص عن أموال قد لاتكون ذات فائدة كبيرة لها فى التشغيل (مثل الـ٨٥ مليون دولار المذكورة فى الفقرة السابقة) أما لضآلتها النسبية أو لوجود أموال كافية لإدارة التشغيل . إذا الفكر السليم فى إدارة الأموال بأعلى كفاءة مطلب جوهرى .

٢-٣ أنوا, من الاستثمار

يهم قبل التعرض إلى أنواع الاستثمار أن نحاول نبين الخيط الرفيع الذى قد يفصل بين الاستثمار والإدخار .

٢-٣-١ الاستثمار والإدخار

٢-٣-١-١ الإدخار بالنسبة للبنوك استثماراً

يتفق معظم الاقتصاديين – وبعض من المحاسبين والماليين – على أهمية التفرقة بين الاستثمار وبين الإدخار على اعتبار أن الأخير يمثل مبالغ مودعة بالبنوك عائدها بسيط نسبياً – خاصة فى أوقات اقتصادية معينة . (كما إذا أرادت البنوك المركزية زيادة الاستثمارات طويلة الأجل بتخفيض سعر الفائدة على القروض) . وقد تبدو التفرقة بين الاستثمار والإدخار قليلة الأهمية لدى بعض المحاسبين على اعتبار أن الأموال المودعة بالبنوك تحقق عوائد وهى لاتعتبر أموالاً عاطلة تماماً . غير أن تلك الإيداعات لاتمثل استثمراً مفيداً لكل منشأة . وعلى الجانب الأخر فالإيداعات

هامة جداً للبنـــوك . ولاتفرق البنـــوك عـــادة بـــين مصطلحى استثمار وإدخار ، بل أنها تعتبر كل ماالديهـــا ومعاملاتهـــا النقديـــة (والمالية) هى معـــاملات استثمارية ومن المفهـــوم أن الذين يشـــترون الأســـهم أو الســـندات (bonds) هم مستثمرون investors ويبـــين التقرير المالى لبنـــك الاعتـــماد السويسرى CS أن صـــافى تدفقات السنـــدات للولايات المتحدة الأمريكيـــة خـــلال ١٢ شهر (حتى مايو ٢٠٠٤) net bond inflows to the USA 12-month totl $ 800 Trillions، زادت على ٨٠٠ تريليون دولار أمريكى (بالحساب الأمريكى للتريليون – أى واحد صحيح وعلى يمينه ١٢ صفراً) . وتزداد أهمية قيمة الاستثمارات فى سندات بأمريكا الضخمة هذه بمقارنتها بأنواع أخرى من الاستثمارات كالاستثمارات فى أسهم sh.res مثلاً أو فى تجارة السلع (صادرات وواردات سلع دون الخدمات) . فمثلاً بلغت قيمة تجارة أمريكا من السلع merch.ndise tr.de دون الخـدمـات سنة ٢٠٠٠ مبلغ ٢ تريليـون دولار (أى أقل من ١/٨ قيمة صـافى تدفقـات السندات المشار إليه) . وعن مسألة التفرقة بين الاستثمار والتجارة فإن إحصائيات البنك الدولى تظهرها منفصلة (٨) .

٢-٣-١-٢ القرار ٢٠٤

فرق القرار ٢٠٤ وهو يبوب حساباته بين مايعتبره استثماراً وبين ما يعتبر أصولا ثابتة أو مايتم إيداعه بالبنوك – وهذا الإيداع كثيرا ما يطلق عليه مدخرات . فهناك استثمارات طويلة ومتداولة بالحسابين ١٣ ، ١٨ وهناك ضمن النقدية حساب ودائع لأجل (حـ/١٩١) وهو حساب يعكس مفهوم الودائع من وجهة نظر البنوك. والمفهوم أن الوديعة لأجل قد تقل أو تزيد عن سنة مالية (هناك ودائع شهرية) . فإذا كان القرار ٢٠٤ يرغب فى اعتبار هذه الودائع استثمارات لأظهرها فى أى من الحسابين ١٣ أو ١٨ حسب الأحوال وقد أكد القرار ٢٠٤ هذا المعنى عندما اعتبر الإيرادات من الاستثمارات هى فقط عائدات الأسهم بالحسابات ٤٣١-٤٣٣ أما فوائد القروض فهى فى حـ/مستقل حـ/٤٣٤ وذلك إضافة إلى فوائد أخرى (حـ/٤٣٥) قد لاتعتبر إيراد أسهم . وقد استبعد من هذا الحساب الأخير فوائد استثمارات قطاع التوفير وأموال الهيئة القومية للتأمين الاجتماعى ولكنه ضمنه فوائد الودائع بالبنوك.

٢-٣-٢ تصنيف الاستثمارات حسب مدتها

٢-٣-٢-١ استثمارات طويلة الأجل وقصيرة (متداولة)

يمتد العمر المفيد للأصل الثابت أو طويل الأجل (أو غير المتداول) لما يزيد على سنة (١٢ شهراً) . أما الأصل الذى يقل عمره عن تلك المدة فهو - طبقاً للتعريفات - أصل متداول . ولأن الاستثمارات تعتبر أساسا من الأصول فإنه ينطبق عليها ماينطبق على الأصول فقد تكون طويلة الأجل (أكثر من سنة) ، وقد تكون قصيرة (أقل من سنة) . وكلما زادت فترة الاستثمار من المفروض أن يزيد معها معدل العائد (على المبالغ المستثمرة) ، ولذلك فمن المرجح أن يزيد المستثمر من مبالغ الاستثمارات الطويلة (كثيرا) عن الاستثمارات قصيرة الأجل (المتداولة) . غير أن ذلك ليس شرطاً دائماً أو واقعاً . فمثلاً أظهرت الميزانية فى نهاية سنة مالية ما - فى قرب نهاية التسعينات (من القرن الماضى) - لشركة المنيوم أمريكا Aluminum Comp.ny of Americ. (Alco.) أن استثماراتها قصيرة الأجل أو المتداولة تزيد على استثماراتها طويلة الأجل حيث يبلغان على التوالى ٥٧٥,٣ مليون دولار ، ٢٤٠ مليون دولار أمريكى [٩] . ومن المنطقى أن شركة صناعية كهذه تمول استثماراتها المتداولة وفقاً لنوعية وأهمية والحاجة لكل استثمار من أموال تفيض عن حاجة التصنيع حتى تستفيد من عائدها بدلاً من تركها دون استغلال أو فى استغلال ضعيف . فالمسألة أولاً وأخيراً هى إدارة الأموال بأعلى كفاءة ممكنة . وإذا نظرنا إلى بعض المنشأت الأخرى - فى بعض سنوات التسعينات من القرن الماضى - نجد أن نسبة استثماراتها إلى جملة أصولهانسبة لابأس بها . ففى شركة أمريكان اكسبريس (المعروفة) Americ.n Express Comp.ny تبلغ الاستثمارات ٣٦٪ إلى إجمالى أصولها أما فى منشأة «سيرز روبوك» Se.rs Roebuck .nd Comp.ny فهى أكبر من ذلك وتبلغ ٤٤٪ [١٠] .

الهدف من الاستثمار يحدد نوعيته

وليس بالضرورة أن ترتبط نوعيات معينة من الاستثمار بمدد بعينها بمعنى أنه ليس الضرورى أن يكون الاستثمار فى (شراء) سندات حكومية هواستثمار طويل الأجل أو قصير الأجل وأن يكون الاستثمار فى أسهم استثماراً قصير الأجل أى متداول (أقل من سنة) . فالمنشأة (×) قد تشترى بعضاً من أسهم المنشأة (××) وقد تهدف إلى

ترك هذه الاستثمارات ٢٤ شهراً أو يزيد فتعالج هذه الأموال إذاً كاستثمارات طويلة الأجل أما إن كان الهدف منها تركها فقط عدة أسابيع ثم تبيعها فهى إذاً استثمارات قصيرة . فالهدف من الاستثمار يحدد نوعيته (طويل الأجل/متداول) وقد أخذ القرار ٢٠٤ بهذا المفهوم .

وتتفق هذه الفكرة مع «هاريسون» الذى يعطى تعريفاً للاستثمار فيربطه بغرض المنشأة منه وبمدته (التى يركز عليها بصفة أساسية) :

«تظهر الاستثمارات بالميزانية كأصول ثابتة وأصول متداولة اعتماداً على طبيعتها . فإذا كانت الشركة تهدف الاحتفاظ بالاستثمارات على أساس مستمر فينبغى معاملتها كأصول ثابتة بينما أن الاستثمارات المحتفظ بها لفترة قصيرة فيجب إظهارها كأصول متداولة Investments .re shown on the b.l.nce sheet .s either fixed or current .ssets, depending on their n.-ture. If . comp.ny intends to keep the investments on . continuing b.sis they should be tre.ted .s fixed .ssets, while investments to be held for short time period should be shown .s current .ssets" [١١] .

وممكن ترجمة مصطلح "intend" أيضاً إلى «ينوى» أو يرغب . ويستخدم «هاريسون» مصطلح الاحتفاظ ويبدو أنه يقصر الاستثمارات على ماتحتفظ به المنشأة لديها (مثل أ. مالية) ومسألة الاحتفاظ تثير تسؤلات بالنسبة للعقار المستثمر فهل ينطبق عليه مصطلح الاحتفاظ رغم أن الغير يستعمله؟ فقد يكون مصطلح الملكية أقرب للعقار المستثمر . (مصطلح الاحتفاظ قد يقضى هنا الملكية) .

٢-٣-٣ تصنيف الاستثمارات حسب الوضع الذي عليه المال

٢-٣-٣-١ ثلاث مجالات هامة للاستثمار وضمنها إيجار

ممكن أن تنقسم الاستثمارات فى منشأة ما - ليس من أهدافها عادة الاتجار فى الأوراق المالية - استناداً إلى ما أورده «شرودر» و «كلارك» - إلى :

أ- أوراق مالية إما لغرض الاستثمار أو لمقابلة أو تحقيق غرض ما كأن تسيطر منشأة على أخرى .

ب- أموال محتجزة - فى الوقت الحالى - لأعمال واستخدامات ستتم فى المستقبل كما فى احتجاز أموال لتمويل توسعات مستقبلة فى المنشأة .

جـ- أصول لاتستخدم حالياً كما فى أرض مخصصة للبناء ، غير أن مشروع (البناء)

ككل ليس جاهزاً للتنفيذ حالياً .

وقد يختلف ب- عن جـ فى أن الأخير كثيراً مايكون أصولا ثابتة أكثر منها أصولا متداولة .

وفى هذا ، يقصر «شرودر» و «كلارك» الاستثمار فى أوراق مالية على الأوراق المالية المشتراه لاستخدامها فى أغراض معينة . ومن مصادر هذه الأموال استخدام الأموال المعطلة (وسبقت الإشارة إلى أموال زائدة عن الحاجة) لفترات طويلة فى الاستثمار use of idle funds for long periods. (قد يكون من ذلك الودائع بالبنوك) .

ومن المنطقى اعتبار مبلغ ما مستثمراً عندما أن يكون مستوفياً شروط الأصل . وفى هذا فإن «شرودر» و «كلارك» قد وضعا أساساً لإدراج الاستثمار فى الفئات الثلاث التى أورداها وهو رغبة أو خطة الإدارة m.n.geri.l intent . وهو أمر منطقى ذلك أن نوعية الاستثمار تتحدد برغبة أو هدف الإدارة .

وارتباطاً بما يذكره «شرودر» و «كلارك» ، يؤكد «مور» و «چاديك» على أهمية النقدية ويركز «كيسو» و «ويجانت» على أهمية التدفقات النقدية (١٢) .

ومن المفهوم وكأمر طبيعى أن الاستثمار لايقوم إلا إذا وجدت نقدية ، ولايهم فى القيام بالاستثمار إن كانت تلك النقدية مملوكة أو مقترضة . فالنقدية هى العنصر الجوهرى فى عملية الاستثمار كما أنها كذلك فى كل عملية أخرى أو نشاط أخر (لشراء أسهم/لإقامة مشروع ما ...) . ووجود هذا المال بالقدر الكافى والوقت المناسب ثم استخدامه فى الاستثمار يرتب تدفقات نقدية . أى أن المسألة «كالمتوالية»:

* نقدية ← استثمار ← تدفقات نقدية أو منافع اقتصادية ينبغى «استخدامها» فى الاستثمار ← إلى نقدية وهكذا ...

«واستخدام» النقدية فى الاستثمار هنا هو أحد المحددات الأساسية فى المحاسبة لمعالجة عمليات معينة محاسبياً (كما هو الحال فى استخدام المخزون من الخامات عندما تتبع منشأة ما طريقة المخزون الدفترى - أى طريقة الجرد الدفترى المستمر بالقرار ٢٠٤ ، حيث لايتم التحميل على تكاليف الإنتاج إلا عند «استخدام» الخامات فى العمليات الإنتاجية) . أما ترك النقدية بخزائن المنشآت فمن الصعب اعتباره

استثماراً. بعكس ترك أرض بناء دون استغلال فقد يكون فيها عندما ترتفع الأسعار نوع من الاستثمار وبعكس عمل وديعة بالبنك .

وفى هذا يقول «مور» و «چاديك» :

«الاستثمارات investments : أموال فى شكل نقدية funds in c.sh form أو فى شكل أوراق مالية محتفظ بها لبعض أغراض محددة some design.ted purpose أو محتفظ بها لفترة من الزمن غير محددة indefinite يتم تصنيفها كاستثمارات .re cl.ssified .s investments» .

ورغم أن وجود النقدية فى حد ذاته دون استخدامها قد يراه البعض استثماراً أو إدخاراً (إن أودعت البنك فى وديعة) ، إلا أن الاستثمار فى رأى الكثيرين هو ذلك الذى يعطى عائداً أعلى بكثير عما إذا تركت النقدية كوديعة بالبنك . ومن ثم فالنقدية الموجودة فى منشأة ما وترغب فى استثمارها لفترة ما ينبغى أن «تستخدمها» فى ذلك الاستثمار – وإلا تتركها فى خزينتها . ويمكن أن يكون الاستخدام هو فتح حساب وديعة بالبنك يعطى عائداً ما أى كادخار (كما يرى ذلك البعض) . إذا فإن مجرد الاحتفاظ بنقدية – كما جاء فى تعريف «مور» و «چايك» – لايجعل من تلك النقدية استثماراً وإنما مبلغاً قابلاً للاستثمار ولذلك ينبغى أن يتم «استخدام» هذا المال . وعلى هذا فإن المبالغ بخزائن المنشأة أو فى حساب جارى لها بالبنك لاتعتبر فى رأى البعض أموالاً مستثمرة وإنما معطلة وفى ظل الارتفاع المستمر للأسعار عالمياً ، فإنها تتناقص ولاتتزايد .

ويربط «كيسو» و «ويجانت» الاستثمار – وكما أشرنا – بالنقدية أو بالتدفقات النقدية . ويتناولان الاستثمارات التى يقوم بها الملاك by owners فيقولان أنها :

«الزيادة فى صافى أصول منشأة معينة كنتيجة للتحويلات tr.nsfers التى تتم إليها من كيانات أخرى لشئ something ذات قيمة تحصل (المنشأة) بموجبة على – أو تزيد منه – حقوق الملكية فيها . ويتم استلام الأصول – عادة . باعتبارها استثمارات من الملاك ولكن هذه الأصول المستلمة قد تشمل أيضاً خدمات أو تسوية (رضاء) أو تحويل لإلتزامات المنشأة» .

* ويضيف الكاتبان أن «الأنشطة الاستثمارية investing تشمل إعطاء قروض وتحصيلها وشراء (أو الحصول على) الاستثمارات وبيعها (سواء) «الاستثمارات المدينة أو استثمارات فى الحقوق» وشراء الأراضى والمبانى والآلات والمعدات property pl.nt & equipment .

ثم يربط الكاتبان الأنشطة الاستثمارية بالتدفقات النقدية ،وأن التدفقات للداخل من النقدية تتم من أنشطة العمليات حيث تزيد فيها المتحصلات النقدية ،الإيرادات، عن المدفوعات النقدية ،المصروفات والأنشطة الاستثمارية من بيع الأراضى والمبانى والآلات والمعدات ومن بيع الأوراق المالية المدينة أو المرتبطة بالحقوق أو من تحصيل القروض ../ومن الأنشطة التمويلية : تأمين الأوراق المالية المرتبطة بالحقوق وتأمين الأوراق المالية المدينة ،السندات والتعهدات، .

ومن أهم ما أثاره هؤلاء الكتاب الست مايلى :

* أن أنواع الاستثمار متعددة ومنها استثمارات فى أوراق مالية واستثمارات منشأت (أو أفراد) فى منشأت أخرى (للسيطرة على إدارتها) واستثمارات تجارية .

* أن البيع والشراء رغم أنه أنشطة تجارية إلا أنه - وفقاً لأغلب هؤلاء الكتاب - ممكن أن يعتبر استثماراً مثل بيع وشراء الأوراق المالية ذاتها .

* **النقدية نوع من الاستثمار فى رأى ،مور، و ،جاديك، . ورأيى فى ذلك أن تلك النقدية ممكن اعتبارها قابلة للاستثمار طالما لاتوجد التزامات عليها وبشرط استثمارها بالفعل أى استخدامها بالفعل ودون تركها بالخزائن أو بالبنوك (حسابات جارية) وقد يكون ادخارها بالبنوك استثمارا .**

* والاستثمارات - وكما هو معلوم ويؤكد عليه ،كيسو، و ،ويجانت، - تؤدى إلى زيادة فى صافى أصول المنشأة . وهو مانرى أنه أمراً تلقائياً عندما تزيد التدفقات النقدية للداخل وهذا هدف أساسى للاستثمار حيث تؤدى كل زيادة فى التدفقات النقدية للداخل وفى الإيرادات إلى زيادة فى حقوق الملكية أو فى صافى الأصول (والعكس بالنسبة للمصروفات) .

* وإذا كانت المعاملة تشمل شراء وبيع الأوراق المالية فهى - وكما أكد عليه ،كيسو، و ،ويجانت، عملية استثمارية (رغم مايبدو وأن الشراء والبيع عملية تجارية) .. وقد ناقشنا عملية شبيهة قد تبدو وأنها ليست استثماراً فى حين أنها كذلك - فى رأى كثيرين وعلى الأخص رجال البنوك - وهى عمليات ،الإيداعات، بالبنوك (وأيضاً الأقراض من وجهة نظر البنوك) .

* وفى شأن حدوث التدفقات النقدية من الاستثمار فالمتفق عليه أن الاستثمار أصل،

ومن أهم خصائص الأصل أنه يؤدى إلى زيادة فى التدفقات النقدية للمنشأة والآ ما كان هذا أصلاً واستثماراً .

* ومما يزيد صافى أصول المنشأة - وكما يقول «كيسو» و «ويجانت» - التحويلات من كيانات أخرى لما له قيمة . وقد يمكن اعتبار فائدة على ودائع أو على سندات أو أرباح أسهم أو أى شئ له قيمة من التحويلات . وذلك على أساس أن التحويل هو كل مبلغ يتدفق إلى المنشأة من منشأت أو كيانات أخرى عادة كنتيجة لاستثمارها فى تلك المنشأت (والكيانات) . ويبدو وأن الكاتبين يقصران مصطلح تحويلات فقط على التحويلات من الاستثمارات لأن هناك تحويلات أخرى كثيرة مثل تحويلات سداد مديونية أو غرامات أو بيع من غير النشاط الرئيسى(١٢) .

* **ويمكن أن يتم تقسيم الاستثمارات حسب الحال الذى عليه المال إلى :**

أوراق مالية/ أو أموال محتجزة/ أو أصول قائمة بالفعل ولكنها لاتستخدم (حاليا) فى المنشأة كما فى رأى «شرودر» و «كلارك» . وعن النوع الأول فإنه يمثل استخداماً للنقدية فى شراء أوراق مالية لكن الأموال المحتجزة تمثل أموالاً متروكة قد تكون جاهزة للاستثمار ولكنها ليست بالفعل مستثمرة . أما الأصول التى لاتستخدم ففى ظل الارتفاع المستمر فى الأسعار (رغم أنه قد لا يكون فى أحوال كثيرة ارتفاعاً هاماً ومؤثراً فى بعض الدول الرأسمالية كأمريكا) قد تعتبر - وفى بعض الدول - استثماراً . ولكن يلاحظ فى هذا ماسبقت الإشارة إليه ، ومن وجهة نظر اقتصادية - وأحياناً محاسبية - فإن الأصول الثابتة تمثل عامة ، استثمارات - أو وكما جاء فى النظام المحاسبى الموحد وأشرنا إليه - استخدامات رأسمالية .

أوراق مالية للتجارة وللاستثمار أو لمقابلة إلتزام :

والاستثمار فى أوراق مالية يأخذ صوراً متعددة :

أصل تجارى

ممكن التعامل فى الورقة المالية باعتبارها سلعة تباع وتشترى ويتم ذلك أساساً فى منشأة هدفها الاتجار فى الأوراق المالية من أجل الربح . وفى هذا يقول «دافيز» و «باترسون» و «ويلسون» أن من الاستثمارات ماتحتفظ به المنشأة كأصل للتجارة tr.d-ing .sset ويكون نشاط تلك المنشأة هو التعامل فى الاستثمارات من أجل الربح(١٣) .

استثمار للتأثير/أو تجارى

وقد يستخدم الأموال أما :

* استثمار بغرض السيطرة أو التأثير control or influence على منشأة أخرى فتصبح الأخيرة منشأة تابعة subsidi.ry وفى أحوال أخرى قد تكون شقيقة - s soci.led للأولى .

أو * كاستثمار تجارى tr.ding investment بأن تكون لمنشأة علاقة استثمارية طويلة مع منشأة أخرى فى نفس مجال العمل (والتأثير هنا يكون عادة أقل) .

استثمار لمقابلة التزام

قد يتطلب سداد التزام ما أن يتم الاستثمار من أجل إيجاد موارد building-up resources لسداد هذا الالتزام (قد يحدث أو سيحدث فى المستقبل) كاستثمار الأموال اللازمة لسداد المعاشات أو كما فى استثمار أموال شركات التأمين (لسداد تكاليف الأخطار إن تحققت) (١٤) .

٢-٤ القياس الأولى بالتكلفة

وكما هو الحال فى الأصل الثابت أو المتداول فإن الاستثمار طويل الأجل أو المتداول يتم قياسه بداءه بالتكلفة وهى تكلفة شرائه أو اقتنائه . فإذا اشترت ص أسهما من س فإن ص تحسب قيمة هذا الاستثمار بتكلفة شرائه . وتأخذ معايير المحاسبة بهذا المفهوم .

وبالنسبة للمدرسة البريطانية فإن الاستثمارات طويلة الأجل تقاس كقياس أولى (بادئ ذى بدء) وكما فى الأصول الثابتة (وباعتبار أن الاستثمارات طويلة الأجل جزء من الأصول الثابتة فى المدرسة البريطانية وهى ليست كذلك فى معايير أخرى كالقرار ٢٠٤) بتكلفة الشراء . ورغم أن تكلفة الإنتاج قد تصبح بديلاً لتكلفة الشراء (وفقاً للمعيار الأمريكى السابق الإشارة إليه – المخزون ٢) إلا أنه فى تقييم الاستثمارات تعتبر تكلفة الإنتاج وكما يقول «دافيز» و«باترسون» وويلسون تقييماً غير مناسب irrelev.nt (١٥) كما ينبغى أن يتم تقييم كل استثمار (وكما هو الحال فى الأصل الثابت) بشكل منفرد (١٦) .

ويذكر المعيار IAS ٢٥ (الذى تم سحبه) ، أنه يعتمد فى تحويل الاستثمارات

طويلة الأجل إلى قصيرة على كيفية تقييم الاستثمارات طويلة الأجل depends on how the long- term investment were v.lued وفى الحالة العكسية عندما يتم إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة الأجل فإن ذلك يكون على أساس التكلفة أو السوق أيهما أقل أو على أساس سعر السوق إذا كان تم اثباتها سابقاً بهذه القيمة investments reclssified from current to long- term should be tr.nsferred .t lower of cost .nd m.rket, or .t m.rket if they were previously st.ted .t th.t v.lue (١٧) ، .

والفقرة الأخيرة تعنى أن إعادة تصنيف الاستثمارات من متداولة إلى طويلة يعتمد «على القيمة التى تم بها تقييم (إثبات) الاستثمارات قبل إعادة تصنيفها» فإن كانت الاستثمارات المتداولة مثبتة بالتكلفة أو السوق أيهما أقل وكان المثبت هو سعر السوق فإنه يعاد تصنيفها بهذا السعر .(والرجوع للمعيار IAS ٢٥ المسحوب لايغير من الأمر كثيرا طالما أن المعيارين IAS الجديدين لم يغيرا منه جوهريا) .

ولقد بين المعيار ١٩ ضمن المعايير المحاسبية أنه فى إعادة تصنيف الاستثمارات :

«... نتيجة تحولها من استثمارات متداولة إلى استثمارات طويلة الأجل فإن تحويل أى منها يتم بالتكلفة أو القيمة السوقية أيهما أقل أو بالقيمة السوقية إذا كانت الاستثمارات المتداولة .. بالقيمة السوقية .. والتحويل من استثمارات طويلة الأجل إلى استثمارات متداولة .. يتم على أساس التكلفة أو القيمة الدفترية أيهما أقل ..» (١٨) .

والمعروف أن الاستثمارات المتداولة تقيم ، باعتبارها أصولاً متداولة ، بالتكلفة أو السوق أيهما فإن تحولت إلى استثمارات طويلة فإن تقييمها يكون بنفس القاعدة . أما عند حدوث العكس فإن ما أورده المعيار ١٩ (التقييم بالتكلفة أو القيمة الدفترية أيهما أقل) يتطلب مقارنة تكلفة الأصل وقيمته الدفترية التى قد تكون إعادة تقييم وقد تكون تكلفة . وهو مايشبه قاعدة التكلفة أو السوق أيهما أقل بما يمثل اتجاهاً جديداً .

٢-٥ الإثبات

من المتعارف عليه أن الأصل الثابت (أو المتداول) يتم إثباته بالقوائم والدفاتر عندما تتحقق فيه :

أ- شروط تعريفه وب- شروط إثباته .

وأى استثمار حتى يصبح كذلك ، استثماراً ، ينبغى أن يكون من المتوقع أن تتدفق منه منافع اقتصادية مستقبلة وأن يتم قياسه قياساً يعتمد عليه وهذه من ضمن

شروط إثبات الاستثمارات التى ينبغى أن تتوفر فى الاستثمار فى أوراق مالية وفى التأمين (طبقاً للمدرسة البريطانية) وفى أى بند يتم إثباته كاستثمار .

٢-٦ عن المشكلة المزمنة : مدي العدالة في عائد ظاهرة ثابتاً

أ - عدم إمكانية التتبع وعدم التحديد بدقة وبحقيقة (خاصة فى المبالغ الصغيرة)

أثيرت - ومازال تثار - مناقشات حادة ومتشعبة حول «كنه» فائدة ثابتة أو عائد استثمار السند أو المبلغ الذى يكتسبه مستثمر ما من إيداع أمواله ببنك ما لكى تتم تنميتها ، وفيما إذا كان هذا الثبات حقيقى وفى صالح المستثمر أو فيه ضرر عليه . واختلف المحاسبون وغير المحاسبين حول مدى العدالة فى هذا العائد الثابت أو الفائدة التى تبدو وأنها لاتتغير ويحصل المودع عليها بالفعل بغض النظر عن حجم ربح الجهة المستثمرة لأموال العميل (المودع) .

وقبل مناقشة هذه المسألة ينبغى مراعاة أن مايحصل عليه مستثمر كعائد على مبلغ اشترى به سنداً أو أنشأ به وديعة فى بنك لايصدق فيه بأنه مبلغ لم تمسه أو تؤثر فيه أى «إرادة» أخرى سوى «إدارة» هذا المبلغ أى استثماره ، ولذلك فهو مبلغ (العائد/الفائدة) تدفعه الجهة (التى تسلمت المبلغ المستثمرة) لإلتزامها بذلك . ولكن لاستثماره الملاحظ أن هذا المبلغ تأثر بعوامل وآراء وظروف «إرادية» ومنها استخدام قواعد محاسبية بعينها تختلف نتائجها عما لو استخدمت قواعد أخرى . ثم إن هذا العائد قبل وبعد استحقاقه تغير العديد من المرات حتى أصبح بتلك القيمة الملزمة التى قد لاتتفق وأصل نشأته وحقيقته!! . وحتى أن حقيقته كثيرا ما تصبح غير معروفة بالضبط .

وبكلمات أخرى فإن حقيقة هذا العائد أنه متغير وليس ثابتاً علاوة على أن قيمته بالضبط مجهولة والإجراءات والظروف والعوامل التالية تعرض على إفتراض هام وهو أن المستثمر (أو صاحب المال) شخص عادى ليس خبيرا فى الاستثمار والأحسن له استثمار المبلغ بدلا من اكتنازه . وفى ذلك نوضح :

١- **«بودقة» الاستثمار** : ذلك أن تحقيق العدالة فى مبلغ مودع للاستثمار يتطلب معرفة أين استثمر هذا المبلغ ومتى ولماذا ؟ فمثلاً المبلغ (×) المودع فى منشأة بنكية س يتطلب أن يتم تتبعه ومعرفة أى استثمار من الاستثمارات التى تقوم بها س قد استخدم فيه هذا المبلغ (×) . ويعتبر التتبع هنا ضرباً من ضروب

المستحيل. فالمبالغ المودعة بالبنوك أو التى تكون فى جوزة البنوك (أو أى جهة مستثمرة) من أجل استثمارها تصب فى «بودقة» واحدة – أو حساب مختص/مثلاً – (أو فى عدد منها) حيث تضيع معالم المبلغ (×) وغيره من المبالغ الأخرى . وهذا نظام متبع فى العالم كله Pooling system (وقد يكون لضخامة المبلغ المودع تأثير ما) . والتتبع يقتضى معرفة أين استثمرت س هذا المبلغ (×) . ولكن كيف يمكن معرفة أن المبلغ × استثمر فى كذا (أسهم/سندات...) فى تلك الجهة أم أرسل خارج حدود الدولة وفى أى دولة وفى أى منشأة؟ مع ملاحظة أن المستثمرين أو المودعين بالآلاف.

٢– **تعدد الجهات محل الاستثمار وتعدد تواريخ الاستثمار** . فهناك أكثر من جهة يتم الاستثمار فيها : ص ، ع ، ل ، ك وتواريخ استثمار س فى تلك الجهات متعددة مما يزيد من صعوبة تتبع المبلغ (×) (وغيره) .

٣– **ظروف ذاتية مفاجئة تتحكم فى تحديد العائد** : فإذا افترضنا فرضاً نظرياً لن يتحقق وهو أن المحاسب قد تمكن من تحديد نوع الاستثمار والجهة التى استثمرت فيها س المبلغ (×) وهو أسهم فى ص (منشأة لتصنيع الدرجات النارية) . وأن ص سنتها المالية تنتهى فى يونيو وأن مبلغاً أخر (××) يساوى المبلغ الأول أمكن فرضياً أيضاً تحديد نوع استثماره والجهة التى استثمرت فيها س هذا المبلغ (××) وهو أسهم المنشأة ع (منشأة زراعية) وسنتها تنتهى بنهاية السنة الميلادية (وهذين الافتراضين وكما أشرنا من الصعب جدا وعادة لايمكن ، تحققهما لأن «بودقة» الاستثمار ستتضمن مئات الألوف من المودعين لأموالهم بالبنوك (أو لدى جهات تقوم بالاستثمار أو توظيف أو تشغيل الأموال فيصبح التتبع والتحديد مستحيلاً وعلى فرض القيام به فإن تكلفته تكون باهظة للغاية وقد لاتكون نتيجته صحيحة ١٠٠ ٪) فإذا إفترضنا أنه فى شهر يوليو ٢٠٠٣ حدث أمر ما أثر على مبيعات المنتجات الزراعية والحيوانية – كوجود مرض ما أصاب الحيوانات فإن ربحية المنشأة ص فى يونيو التالى لن تتأثر بتلك المشكلة وإنما ربحية ع فى ديسمبر هى التى ستتأثر وبالتالى يتأثر العائد على كل سهم وقد يكون أكبر فى ص عن ع . ورغم أن هذه المشكلة التى تعتمد على ظروف تبدو عادة مفاجئة وقد لاتعلمها س عندما قامت بالاستثمار (وإلا لما استثمرت فيها) إلا أن العائد الحقيقى نتيجة «إرادة» س واختيارها أصبح نسبياً أكبر فى ص عنه فى ع (وبافتراض ثبات كافة العوامل الأخرى ومنها الكفاءة : كفاءة التنبوء والأداء

بصفة عامة ..) . والمثال على هذا أنه لم يمكن التنبوء بالمرض الذى أصاب الأبقار فى بريطانيا فى أواخر القرن الماضى وأوائل القرن الحالى وأدى إلى أن تتخلص بريطانيا من مئات الألوف من رؤوس الأبقار وينخفض عائد وربحية المنشآت الزراعية المرتبطة بتوليد وتربية الأبقار وتنميتها.

٤- **درجة كفاءة الإدارة :** ينبغى أن تتسم الإدارة بكفاءة عالية فيكون فى مقدرتها التنبوء العلمى بأحوال الأسواق المحلية والإقليمية والعالمية وبالظروف السياسية وتأثيراتها على أسعار الأسواق والتبادل التجارى وأداء المنشأت وبحسن إدارة واستغلال الأموال سواء أكان ذلك - فى المثال - فى س أو فى ص ، ع . فإذا كانت الظروف جميعها مستقرة فإن الأداء - فى تلك المنشأت - الكفء يحقق أرباحاً معقولة ومطلوبة سواء فى ص أو ع وأيضاً فى س . أما مودع المبلغ (×) فإنه قد لايكون على بينة أو دراية كافية وفعالة بكفاءة كل إدارة . وتتحكم ولاشك درجة كفاءة الإدارة فى ربحية أو خسارة المنشأة فتزداد أرباحها بزيادة كفاءتها والعكس صحيح . وممكن أن تتغير الإدارة أثناء فترة الاستثمار فيتغير الحال من خسارة إلى ربح أو العكس ، أو تزداد أو تقل الأرباح .

ب- **وهناك تأثير القرارات المحاسبية والإدارية** والاجتهادات على المبلغ (×) (أو مبلغ ++) مثل :

* **تكوين احتياطى وتعديل نسبة توزيع الربح :** فإذا بلغ الربح الصافى (القابل للتوزيع) فى المنشأة ص ١٠ مليون جنيه وقررت الإدارة توزيع ٥٠٪ منها على المساهمين أى ٥ مليون جنيه بواقع ١٠٠جنيه للسهم العادى فئة ١٠٠٠جنيه ولنفترض أن المبلغ (×) اشترت س به ٥ أسهم عادية (فئة ١٠٠٠جنيه) فى ص أى أن العائد على المبلغ (×) المستثمر يبلغ هنا ... (٥٠٠جنيه) .

- ثم قد يطلب المحاسبون (فى ص) تكوين مخصصات بمبلغ (٢) مليون جنيه وبالتالى قد ينخفض العائد على السهم إلى ٨٠٪ (انخفض الربح القابل للتوزيع بواقع ٢٠٪ من ١٠ مليون إلى ٨ مليون جنيه وبالتالى ينخفض المبلغ الموزع إلى ٤ مليون جنيه) وينخفض عائد السهم من ١٠٠جنيه إلى ٨٠جنيه وبالتالى فإن العائد على المبلغ (×) يصبح (٥ × ٨٠جنيه) ... (٤٠٠جنيه) ثم قد تقرر

الجمعية العمومية تخفيض نسبة التوزيع من ٥٠٪ إلى ٢٥٪ فقط ويصبح عائد السهم بالتالى ٤٠جنيه لأن المبلغ القابل للتوزيع انخفض من ٤مليون إلى ٢مليون أى بمقدار النصف) فيصبح نصيب المبلغ (x) المستثمر (٥× ٤٠جنيه)... (٢٠٠جنيه) .

فأى هذه الأنصبة (٥٠٠جنيه ، ٤٠٠جنيه ، ٢٠٠جنيه) هو الحقيقى وهو العادل ؟ وهل تكوين المخصصات أمر لامفر منه وهل يمكن أن يقل ؟ وهل بالضرورة توزيع ٢٥٪ على المساهمين أم يمكن زيادة هذه النسبة ؟

إذاً العائد فى حقيقته يتغير تبعاً لظروف قد تراها الإدارة (فى ص) هامة وقد لاتراها الإدارة فى ع كذلك (مع ملاحظة أن الظروف العامة على الجميع س ، ص ، ع ثابتة ولم تتغير) .

جـ - **استخدام قاعدة محاسبية بدلاً من أخرى أو تقدير شخصى بدلاً من أخر** : وهذه مشكلة المشاكل . فمن الممكن أن يتغير الربح من النشاط (أى مجمل الربح) فى المنشأة ص من ١٠مليون إلى ٥مليون جنيه وقد ينقلب إلى خسارة من مجرد إتباع قاعدة محاسبية (أو أكثر) متفق ومتعارف عليها بدلاً من أخرى متفق ومتعارف عليها أيضاً . فإذا بلغت بعض الأصول الثابتة القابلة للإهلاك مثل آلات انتاجية فى ص بعد خصم النفايات ١٠مليون جنيه ورؤى إهلاكها على ٤٠ سنة (أى أن جميع الآلات تخضع لمعدل واحد) فإن الإهلاك السنوى يبلغ فى ص (٢٥٠) ألف جنيه . وقد يأتى محاسب أخر مع مهندس يتمسكا بوجود ظروف تشغيل ما وتكنولوجيا متطورة تؤدى إلى الحاجة إلى الاستغناء عن تلك الأصول بعد ٥سنوات فقط أى جعل عمرها المفيد فقط ٥ سنوات . إذاً تطبيق هذا الرأى يجعل الإهلاك السنوى ٢مليون جنيه بزيادة (١,٧٥) مليون جنيه عن الرأى الأول . وهذا الفرق ليس وليد نشاط حقيقى مارسته المنشأة (كأن تكون باعت بمعدلات كمية أعلى مثلاً) وإنما جاء من مجرد إتباع رأى ما عن تنبؤ مستقبلى بدلاً من أخر أى مجرد تقدير شخصى بدلاً من أخر . وبتطبيق القاعدة الأخيرة المذكورة على ص - وبافتراض ثبات جميع العوامل - وكان صافى الربح القابل للتوزيع دون الإهلاك ٨مليون جنيه فإنه ينخفض ليصبح ٦مليون جنيه وبالتالى (لو التوزع ٥٠٪) فإن المبلغ الذى سيوزع ينخفض إلى

٣مليون جنيه وينخفض بالتالى عائد السهم . وقد يقال أن مبلغ الفرق ١,٧٥ مليون جنيه مبلغ ضخم وقد لايحدث عملياً . ويرد على هذا بأن محصلة استخدام قواعد بدلاً من أخرى (جميعها متفق ومتعارف عليها أو اجتهادات) قد يؤدى إلى انخفاض أو زيادة فى الأرباح بملايين بل بلايين الجنيهات أحياناً (وهو ما أشرنا إليه فى فصل سابق عن التحقيق مع رؤساء وأعضاء مجالس إدارة والمحاسبين لمنشأتين عملاقتين فى أمريكا فى مطلع ٢٠٠٤ نتيجة معالجات محاسبية يبدو فيها تواطئات أو أخطاء مع عدم الإفصاح عنها) .

د - **اختيارات س للاستثمار** : لنفترض - إشارة لما تقدم - وأن س وهى المنشأة البنكية قد اختارت لاستثمار مبلغين (+) ، (++) - متساويين (٥٠٠٠ جنيه) من كل مودع من المودعين ١ ، ٢ على التوالى (وقد فتحت لكل منهما حساباً خاصاً به) - المنشأتين ص ، ع على التوالى بالمساهمة فى رأسمال كل منهما أى بشراء أسهم من كل منهما (٥ أسهم من كل منهما فئة السهم ١٠٠٠جنيه) .

وفى نهاية السنة وزعت ص ربحاً للسهم ٨٠ ، وأجلت ع توزيع الأرباح أى أنها ربحت بالفعل ولم تخسر . ونفترض أن س بموجب «صك» متفق عليه إو تعاقد توزع فى نهاية السنة المالية على كل مودع من المودعين عائداً يبلغ ١٥٠جنيه (أى ٣٪ من المبلغ المودع ٥٠٠٠ جنيه) . وعلى هذا فإن س قد حصلت (من ص ، ع) عن شرائها لأسهم ص ، ع (بواقع ٥٠٠٠ جنيه من كل) على مبلغ ٤٠٠جنيه (٥أسهم × ٨٠جنيه) . وتحسب س مقابل مصروفاتها ملغ ٢٠جنيه من كل حساب (وعلى جملة المستثمر) . إذاً فإن س ربحت عن هذه السنة على هاتين الوديعتين (١٠٠٠٠جنيه) ٦٠جنيه فقط (بخلاف المصروفات) .

ربح س من الوديعتين = ٤٠٠ جنيه مبلغ حصلته س مطروحا منه ٣٤٠جنيه (٣٠٠جنيه إلتزامات للمودعين + ٤٠جنيه مصروفات س) .

ويتغير الوضع تماماً فى السنة التالية إن وزعت «ع» أرباحاً (لم يورد المثال استحقاقات مصلحة الضرائب عن دفعات وأرباح وخلافه لكى يكون العرض أكثر وضوحا) .

وعلى هذا وحتى تحافظ س على اتفاقاتها وإلتزاماتها فإنها مضطرة أن تدفع ١٥٠جنيه إلى المودع ٢ رغم أن - الحقيقة - أن الجهة التى تم استثمار وديعة

فيها (ع) ربحت ولكنها لم توزع ربحاً (أى افترض المثال أنها ربحت والافتراض العكسى أنها قد تكون خسرت ويكون النصيب الحقيقى لحامل «الصك» خسارة) .

إذاً هل المودع٢ لايستحق أى عائد على الأرباح التى أجلت ع توزيعها ؟ أم يستحق ؟ الواقع يقول أن هناك أرباحاً إذاً لماذا لم يأخذ نصيبه ؟ إن ذلك يرجع لقرار إدارى قد يكون صواباً وقد يكون خطأ . فأين العائد هنا ؟ وهل من العدالة أن يكون العائد على السهم فى ع فى سنة والذى يستحق فعلاً (ومبلغه غير معروف) صفراً أى أن ع لايوزع ربحاً ؟ .

هذا مع مراعاة أن س تختار للاستثمار اختيارات أخرى قد تحقق لها أرباحاً مختلفة وقد لاتحقق لها أرباحاً على الإطلاق أو تسبب لها خسائر فما هو الحقيقى هنا هل الخسارة أم الربح ثم ماذنب المودع رقم ٢ ؟

هـ - **وظروف خارجية** : يتطلب تنمية الاقتصاد فى كل دولة - من دول العالم - اتخاذ إجراءات معينة من بينها تخفيض معدل الفائدة على الأقراض . وهذا التخفيض يؤدى بدوره إلى خفض الفائدة على الودائع . فقد تكون الفائدة الثابتة ٥٪ ثم تنخفض لتصبح (ثابتة أيضاً) ٣٪ . وفى السنوات الأخيرة انخفضت الأسعار الفائدة على الودائع (مدتها سنة) كثيراً . وقد بلغت فى فترة ما فى بعض بنوك أوربا وأمريكا ١,٥٪ على هذه الودائع بالعملة الوطنية ونصف هذا المعدل أى حوالى ٠,٧٥٪ على الودائع بالعملة الأجنبية . (وخفض تلك المعدلات ممكن الآ يجعل منها معدلات ثابتة وعوائد ثابتة) . وهذا التحكم فى العائد يتم طبقاً لأراء متخصصين ولكنه مازال اجتهادات شخصية . وهذا العائد فى جميع الأحوال وإن كان متفقاً عليه بين البنوك فهو لايمثل نصيب حقيقى أو عادل لمن أودع ماله لاستثماره .(فالفائدة ينبغى أن يحسب بالإشارة إلى معدل الربح الحقيقى) .

و- **ربح عملية يتحمل عادة خسارة أخرى والمنشأة مستمرة** بمعنى أنه حتى تستمر س فى أداء أعمالها ويزداد عملائها فإنها ملتزمة بسداد عائد لوديعة لديها قامت هى باستثمارها فى منشأة (ع فى المثال المتقدم) رغم أنها (س) لم تحصل على عائد من هذا الاستثمار . إذاً استثمار مبلغ وديعه المودع رقم٢ - فى المثال المتقدم - لم يحصل على عائد رغم أن نتيجة النشاط فى ع ربحاً ولكن الإدارة طلبت عدم توزيعه . ويستبعد هنا أن تكون النتيجة (فى ع) أصلاً خسارة . **كل**

ذلك بافتراض أنه أمكن تتبع مبلغ الوديعة ومعرفة أن ع قد ربحت لكن فى السنة المقبلة قد تخسر وبالتالى تحدث عملية موازنة فما تم صرفه من عائد (فى ع) فى هذه السنة قد يغطى خسارة السنة المقبلة ويزيد . إذاً فالمنشأة مستمرة وصرف العائد لا ينم عن مكسب أو خسارة ولكن ينبغى – لسمعة المنشأة – أن يظل مستمراً فالمنشآت تؤسس لتستمر وهو افتراض ssumption. محاسبى متعارف عليه عالمياً وتناولته معايير المحاسبة فالمنشأة مستمرة going concern وتعمل إداراتها وقطاعاتها بشتى الطرق على استمرار وجودها تؤدى الأنشطة التى تأسست من أجلها فإن لم تعط سنة عائداً مقبولا لحامل السهم فإن ذلك يؤثر فى معدلات ربحها ونموها واستمرارها . ونعود إلى ذات المثال المتقدم ولنفترض مرة أخرى أن ع ربحت وأن كان ربحها قد احتجب فى تلك السنة المعنية . وهو ما يسئ إلى المنشأة ولذلك تعمل الإدارة بشتى الطرق على تعويض ذلك فى السنة والسنوات التالية . أما من جهة المستثمر العادى فهو قد يضطر إلى بيع أسهمه فيها بخسارة (لعدم توزيعها ارباحا) بما يؤثر على سمعتها (ع) وأرباحها .

وعلى هذا فإن كثيراً من المنشآت عندما تضطرها الظروف إلى بديلين : عدم توزيع أرباح – رغم وجود تلك الأرباح – أو توزيع أرباحاً ضئيلة أن تختار البديل الثانى ، حتى تحافظ على سمعتها . ومن المشاهد أيضاً أن معظم المنشآت إن حققت أرباحاً طائلة فإنها لاتوزع إلا نسبة ضئيلة منها نتيجة أنها تكون احتياطيات تدعم دائماً مركزها المالى بها . فهل هذه القرارات دائما عادلة وصائبة .

ز- **مدة وأهمية الاستثمار مقابل انخفاض القوة الشرائية** . وهذا عامل أخر – جانباً منه إرادى والأخر تؤثر فيه ظروف اقتصادية – يؤثر على مبلغ العائد على الاستثمار . فإيداع مبلغ ١٠٠٠ جنيه فى أحد البنوك لمدة ٣سنوات يعطى مثلاً عائداً بواقع سنويا ١١ ٪ . فى حين إيداع نفس المبلغ لمدة سنة قد يعطى عائداً ٨ ٪ . ولكن رغم ارتفاع العائد فى الحالة الأولى عن المدة كلها إلى ٣٣٠جنيه مثلاً (أى حوالى ١١٠جنيه فى السنة) فإن عائد الوديعة الثانية (٨ ٪) والذى يبلغ ٨٠جنيه قد يكون أحسن فى حالة ارتفاع نسبة التضخم وارتفاع الأسعار فالمودع فى نهاية السنة يحصل على ٨٠جنيه يشترى بها سلعة ما ومع ارتفاع الأسعار لايستطيع شراء ذات السلعة بنفس العائد (ثمنها أصبح ٨٨جنيه) فالعشرة جنيهات اليوم أحسن من إحدى عشرة جنيهاً بعد سنة . ومن ثم فإنه ينبغى معرفة

معدلات الارتفاع فى الأسعار ومقارنتها بالعائد على الاستثمار وبمراعاة مدى انخفاض القوة الشرائية للجنيه أو للعملة محل الاستثمار .

فهل هنا مبلغ ٣٣٠جنيه مبلغ عادل للمودع أم الـ٢٤٠جنيه (٨٠ جنيه × ٣سنوات) هو العادل ؟ ثم أيهما الحقيقى ؟ أم أن الأحسن أن يكون الإيداع سنة واحدة فقط ؟ هذا مع ملاحظة أن كل ذلك ينبغى ربطه بالربح الصافى «الحقيقى والعادل» كلها قرارات عن مبلغ مطلوب استثماره ويحصل المستثمر طبقاً لكل قرار على عائد مختلف فى مقابل تركة المال لاستثماره (ونفس الشئ عن البيع النقدى والبيع بالتقسيط) .

- **فى ظل الارتفاع المستمر فى الأسعار فإن العائد الذى يصرف للمساهم (أو مستثمر المال) إن كان ثابتاً ظاهرياً فهو يقل فى حقيقته لانخفاض القوة الشرائية** للنقود فما يمكن شرائه بمائة جنيه فى فبراير ٢٠٠٢ قد لايمكن شرائه بنفس القيمة فى أكتوبر ٢٠٠٢ إذاً العائد الثابت ليس – فى حقيقته – ثابتاً . أما العائد المتزايد فهو يكاد يكون ثابتاً . فإذا صرف عائد ١٠٠جنيه فى ٢٠٠٣/٨/١ و ١١٠ فى ٢٠٠٤/٨/١ ففى حقيقة الأمر أن الـ١١٠جنيه قد تقل عن الـ١٠٠جنيه وممكن تساويها (لنفس السبب) انخفاض القوة الشرائية للنقود فما هو العادل هنا؟ .

ح- **سياسة تقليص دورة النقدية والحصول على ربح قليل** . ومن السياسات التى تنتهجها بعض المنشآت – خاصة التجارية – هى تقصير دورة النقدية ما أمكن عن طريق خفض الربح بدلاً من زيادة الربح وزيادة دورة النقدية (كما فى البيع بالتقسيط) . والتحكم فى مدة الدورة النقدية قد يتم كثيراً عن طريق التحكم فى سرعة بيع السلعة بأن يتم أ- بيع سلعة متميزة جداً ب- بسعر معقول يقل عادة عن أسعار السوق جـ- وتكون السلعة مطلوبة عالمياً ، أو محلياً . فمثلاً قد ترى إدارة منشأة تجارية (×) شراء سلعة مطلوبة للغاية – مثل بعض أغذية الأطفال– بمعدلات عالية وبيعها بسعر يقل عن سعر السوق . فإذا كان سعر السوق من تلك السلعة ١٠جنيه وأمكن للمنشأة (×) بيع نفس السلعة (بعد تغطية تكلفة شرائها ومايرتبط بها وتحقيق ربح ١ج عند مستوى مباع معين) بسعر ٩ جنيه فإن المعدل الكمى لمبيعات المنشأة (×) من تلك السلعة سيزداد وتقل بالتالى دورة النقدية . فإذا كان لدى (×) (١٢) ألف وحدة من السلعة فإنها قد تبيع ١٠٠٠ وحدة (بسعر ٩جنيه للوحدة) فى شهر فى حين أن المنشأة (××) إن باعت نفس السلعة بسعر ١٠جنيه للوحدة فإن كمية مبيعاتها ستكون عادة أقل من ١٠٠٠

وحدة فى الشهر (طالما أن المعلومات عن السوق الحر عادة متداولة وفى وجود سوق نشطة) وتزداد مبيعات (×) بمرور الأيام فى حين يكون معدل كمية المبيعات فى (××) بطيئا . (مع ملاحظة أن معدل الربح فى (×) من بيع الوحدة ١ جنيه وهو فى (××) ٢ جنيه بغرض تساوى كل الظروف فى المنشأتين) . إذاً دورة النقدية فى الشهر الواحد (وفى اليوم الواحد) أسرع بلاشك فى (×) عنها فى (××) نتيجة تخلى (×) عن ربح ١ جنيه فى بيع الوحدة الواحدة إذاً من يشترى سهماً فى (×) قد يحصل على ربح أقل ممن يشترى سهماً فى (××) نتيجة لسياسة البيعية فى كل منهما . وتحاول المنشأة (××) أن تحسن من صورتها فتوزع ربحاً للسهم لايبدو وأنه ربحاً حقيقياً بل لمجرد جلب مزيد من المستثمرين لشراء أسهمها ورفع معدلات تداول تلك الأسهم فى بورصة الأوراق المالية بما يضر فى النهاية بالمنشأة (××) ، ويكون ذلك عادة على حساب مدى متانة المركز المالى (××) إن وزعت أرباحاً دون أن تكون احتياطيات كافية مثلاً . من ثم فإن هذا العائد لن يدوم طويلاً . وقد يمكن القول بأن عائد السهم فى (×) قد يكون - أو هو بالفعل - أقرب للحقيقة من عائد السهم فى (××) الذى يزيد عنه فى القيمة لكن لم يراع فيه تحقيق متانة المركز المالى للمنشأة (××) . فتعانى هذه المنشأة (××) - وستعانى - من مشكلات فى بيع تلك السلعة - وقد يكون ذلك بسبب عدم خفض سعر بيعها - بما قد ينعكس ، إذا استمر الحال على ماهو عليه على الإيرادات وعلى صافى الأصول وعلى الاستمرارية . إذاً الاستثمار فى أسهم (××) تزداد فيه المخاطرة بسبب عدم تكوين احتياطيات كافية والانخفاض النسبى المتوقع فى كمية المبيعات ثم فى قيمتها) ومن ثم فإن المنشأة (××) لن يمكنها - على المدى الطويل - الاستمرار فى توزيع هذه النسبة العالية من الأرباح .

والمحصلة أن عائد الاستثمار فى أسهم (×) وفى (××) وإن كان متساوياً وثابتاً فى كل سنة إلا أن الحقيقة أن عائد (××) الثابت ليس ثابتاً بل أنه يقل فى كل عام (مرة) عن حقيقة ما ينبغى توزيعه بالإشارة - إلى أن (××) توزع معدلات أكبر مما يجب كنتيجة لعدم تكوين احتياطيات ، (وانخفاض كميات السلع المباعة) . وكلما استمر هذا الإجراء كلما كان العائد المنصرف فى حقيقته أعلى مما يجب - وبغض النظر عن أنه مبلغ ثابت) - والواقع أن هذا العائد فى ظل بقاء المشكلتين المثارتين فى المثال «عدم تكوين احتياطيات كافية / الانخفاض فى كمية المبيعات» سيستمر فى الزيادة كل سنة عما يجب أن يكون عليه . فكلما مر الزمن وازدادت معرفة المشترين

بأسعار السوق والسلع المنافسة - إذ أن (×) تبيع ذات السلعة بسعر أقل ١٠٪ - كلما انخفضت مبيعات (××) وانخفضت بالتالى أرباحها . والمستثمر إذا كان يحصل على مبلغاً ثابتاً إلا أن حقيقته أنه متغير فالسعر الذى قد يكون حقيقيا شيء وما يصرف شيء آخر . وفى المثال فإن (×) قد يصرف أرباحاً للسهم تقل عن حقيقة ثم قد يتغير الحال مستقبلاً ويكون مايصرف للمستثمر أقل من حقيقته . إذاً ممكن أن يكون هناك دائماً عملية توازن بين ماهو حقيقى ومايحصل عليه المستثمر بالفعل . وفى كل هذا فإن المستثمر ، وكما أشرنا لن يعرف ذلك .

٢-٧ ملخص

يقصر بعض المحاسبين الاستثمار على شراء الأوراق المالية وعلى وجود النقدية وأصول غير مستغلة فى حين وجود نقدية فى خزينة منشأة لايشكل استثماراً إلا إذا تم استخدام تلك النقدية فيما يعود على المنشأة المعنية بالمنافع الاقتصادية المستمرة (كجلب إيراد دورى أو تنمية رأس المال ..) . وفى هذا فإن قانون الخدمات المالية البريطانى لسنة ١٩٨٦ وسّع تماماً فى مفهوم الاستثمار وأن الاستثمار قد يكون فى أسهم أو فى صكوك مديونة أو أى صك يمنح حقوق معينة فى أسهم أو ضمانات وشراء وبيع الفضة والذهب . وركز المعيار IAS ٢٥، الذى سحبته لجنة IASC فيما بعد وكذا ركزت المعايير المصرية على تضمين الميزانية نوعين أساسيين من الاستثمارات : طويلة الأجل ومتداولة . ويتم إثبات الاستثمارات - كالأصول - أولاً بالتكلفة . وعندما يتم التحويل بين نوعى الاستثمار طويل ومتداول يؤخذ عادة قيمة الاستثمار الذى يتم تحويله كأساس لإثبات الاستثمار المحول إليه . وقد يعتقد كثيرون أن عائد السهم أو السند الذى توزعه المنشأة التى أصدرته عائداً حقيقياً وعادلاً . غير أن ماتوزعه المنشأة المساهمة الرابحة يعتمد كثيراً على عوامل «إرادية» وأيضاً على عوامل «لاإرادية» خارجة عن إرادة المنشأة فممكن أن توزع منشأة نسبة كبيرة من ربحها لكى تنافس فى السوق رغم أن هذا التوزيع يضعف من مركزها المالى فيظهر تأثير ذلك لاحقاً حيث تضطر إلى تخفيض النسبة الموزعة . كما أن هذا العائد ليس ثابتاً على مايبدو لأنه فى حقيقته قد يزيد أو يقل عن ذلك ولكن لظروف تتطلبها أن تستمر المنشأة فى أعمالها لايتم تغييره . وقد تكون هناك عملية توازن بين العائد الذى يحصل عليه المستثمر وبين حقيقة هذا العائد وذلك على المدى الطويل (نسبياً) . بمعنى أن المنشأة قد تصرف للمستثمر عائداً قد يقل عما يجب صرفه له وفقا للنتيجة

الأعمال (ربح أوخسارة) ثم قد يحدث - مستقبلاً - العكس . فالعملية قد تكون فى النهاية فى وضع توازن ولكن هذا من وجهة نظر المنشأة القائمة بالاستثمار الفعلى للودائع أو لقيمة الأسهم أو السندات أو غيره . ومما يؤثر كذلك على مبلغ العائد المنصرف للمستثمر جوانب «إرادية» أخرى كاستخدام قواعد محاسبية متعارف عليها بدلاً من أخرى متعارف عليها أيضاً فتتأثر الأرباح وكذا التوزيعات .

ومهما يكن من أمر الاختلاف على مفهوم الاستثمار فإنه يمكن القول وبصفة عامة أن المبلغ المستثمر هو مبلغ ينبغى على المستثمر «صرفه» (استخدامه) بالفعل على شراء أصل ما أو حق ما مقابل حصوله على «عائد» «معقول» - وليس مجرد عائد - «يتفق إلى حد ما» مع العائدات السائدة فى المجال المعنى . فالمبلغ المنصرف على شراء أصل ثابت كآلة دون استخدام هذا الأصل أو دون حاجة المنشأة إليه لايعتبر - فى غير حالة الأراضى التى تزيد قيمتها عادة بمرور الزمن - من الاستثمار ، لأنه لن يعطى عائداً (مستمراً) .

٣- العقارات المستثمرة

يتضح من اسم مصطلح العقارات المستثمرة Investment properties أن مايتم استثماره هنا هو عقارات أى أراضى ومبانى . وقد تمت ترجمة هذا المصطلح كذلك (للعربية) إلى استثمارات عقارية . ورغم أن المعنى يكاد يكون واحداً إلا أنه إذا كان أول من استخدم هذا المصطلح (بريطانيا) يرغب فى تلك التسمية لتعدل وضع الكلمتين الإنجليزيتين .

٣-١ تعريف

٣-١-١ المعيار البريطاني ١٩

أصدرت لجنة ASC البريطانية سنة ١٩٧٧ المعيار البريطانى ١٩ (SSAP 19) المحاسبة على العقارات المستثمرة ثم تم تعديله Accounting for investment properties ثم تم تعديله فى نوفمبر سنة ١٩٩١ .

ويعرف المعيار ١٩ (SSAP 19) العقارات المستثمرة :

«إنها إستفادة من الأراضى أو المبانى أو من كليهما وبحيث تكون الأعمال الإنشائية والتنمية (التطوير) قد اكتملت فيها وبحيث يحتفظ بها لاستثمارها وأنه فى أى نوع من الإيراد من التأجير

ينبغى أن يتم التفاوض فيه فى معاملة حرة ..

.. .n interest in l.nd .nd/or buildings in respect of which construction work .nd development h.ve been completed .nd which is held for its investment poten-ti.l, .ny rent.l income being negoti.ted .t .rm's length.". (١٩)

أقرب ترجمة لمصطلح interst هنا هو استفادة وممكن ترجمته إلى مصلحة (وممكن حق) .

ويتبين من هذا المعيار (١٩) عدة قواعد ومتطلبات :

* العقار المستثمر – وكما هو واضح من أسمة «عقاراً» – يشمل الأراضى أوالمبانى أو كليهما .

* العقار المستثمر يستفاد به فى جلب إيراد من استخدام الغير له (مفهوم التأجير) .

* العقار المستثمر لاتستخدمه المنشأة فى أنشطتها أى لايستخدم ذاتياً .

* يتم استغلال العقار بعد اكتماله وتطويره (والمفهوم من المعيار أنه وهو غير مكتمل لايستغل) .

* إستثمار العقار – فى الأغلب – بإيجاره للغير .

* يتم المفاوضة على أى إيراد فى معاملة حرة (وفقاً لما سبقت الإشارة إليه) . ومعنى هذا أن أى إيراد ينبغى أن يتحقق بمفاوضة فى معاملة حرة .

وينبغى ملاحظة عدداً من المسائل الهامة التى ترتبط بوجود أصل (مستثمر) مثل السيطرة على (والتحكم فى) الأصل والاحتفاظ به كأصل مكتمل . فإذا كان العقار المستثمر مؤجراً فمعنى ذلك أن المؤجر لايتم استخدامه ذاتياً بل يستخدمه الغير (المستأجر) ومن ثم فالسيطرة عليه (والتحكم فيه) ، وكشرط أساسى من شروط إعتبار الأصل ثابتاً ، غير قائمة بعد أن يتم إعطاء الحق للغير باستغلال هذا الأصل ، أى عند التعاقد،ثم بعد ذلك يستخدمه ويسيطر عليه المستأجر منذ سريان العقد إذاً فالغير (المستأجر) يسيطرة على ، ويتحكم فى ، هذا العقار فى حدود تعاقده مع المنشأة (فإذا كان مبنى منشأة مؤجر للغير للسكن الادارى فإن المستأجر لن يستطيع استخدامه كمشغل لصناعة «البلوفرات» بل سيستخدمه للسكن فقط) .أى أن السيطرة تتم هنا من المالك عند تعاقده مع المستثمر لهذا العقار .

وكأمر يبدو منطقياً أن يتطلب المعيار البريطانى ١٩ أن يكون العقار المستثمر مكتملاً . وليس مثلاً «تحت» التشطيب . ولكن ما الذى يمنع أن تؤجر منشأة ما عقارها غير المكتمل (تنقصه «تشطيبات» مثلاً) لمنشأة أخرى فى حاجة ماسة إليه وتقوم هى (المستأجر) بالتشطيبات ؟ .

ومصطلح الاحتفاظ held وكما سبقت الإشارة رد فى المعيار بشكل عام ويرتبط كثيرا بمفهوم الأصل الثابت . فالمنشأة «تحتفظ» بالأصل الثابت – عادة لمدة طويلة – وتستخدمه فى أنشطتها ، ولكن الأمر يختلف إن كان العقار مستثمراً . فإذا كان لمنشأة صناعية مبنى لاتستخدمه وتهدف تأجيره للغير فإن تم ذلك ، فهى هنا لاتحتفظ به – وإن كانت تملكه – بل إن الذى يحتفظ به – مؤقتاً خلال فترة التأجير هو المستأجر . فالمنشأة (المؤجر) لاتحتفظ بالأصل المؤجر ، والاحتفاظ الفعلى له فى يد المستأجر . وفى جميع الأحوال فإن أى عقار يستثمر بالإيجار للغير لايحتفظ به المالك بل المستأجر (له) . وممكن يقصد المعيار ١٩ من الاحتفاظ أنه يتم وجوده فى ملكية المنشأة أى الاحتفاظ بالملكية غير أن ذلك غير واضح فى المعيار .

وتثار مسألة طبيعة نشاط المنشأة التى لديها عقاراً مستثمرا وهل يمكن أن تكون طبيعة عملها النشاط العقارى (كالتأجير) أم لايصلح ذلك ؟ كما سيأتى حالاً – فقد أشار المعيار إلى نقطة هامة فى تلك المسألة عندما تعرض لعقارات لاتعتبر من العقارات المستثمرة ، والتى ضمنها عقارات المنشآت التى تعمل فى المجال العقارى .

عقارات مستبعدة من تطبيق المعيار ١٩

ويستبعد المعيار ١٩ فى الفقرتين ٨ ، ٩ «العقارات المملوكة لمنشأة وتشغلها :

* «العقارات التى تملكها وتشغلها الشركة فى أغراضها الذاتية its own purposes .

* العقارات المؤجرة والتى تشغلها شركات أخرى فى نفس المجموعة let to nd oc-cupied by other comp.nies in the s.me group .

* العقارات لدى الشركات العقارية property comp.nies .

* (العقارات لدى) الجمعيات الخيرية Ch.rities .

ويلاحظ فى هذا :

* **أنه هناك عقار يعامل كأصل ثابت وأخر يعامل كعقار مستثمر– أى بمعيار ١٩ – حسب الأحوال .**

* رغم أنه من المسلم به أن العقارات التى تمتلكها وتستخدمها منشأة ما تعتبر من الأصول الثابتة فتخرج عن نطاق العقارات المستثمرة بالمعيار ١٩ إلا أن المعيار أكد على تلك المسألة . ثم تطلب أيضاً عدم اعتبار العقارات المؤجرة لشركات فى ذات المجموعة أى شركات شقيقة من العقارات المستثمرة . أى أن العقار المؤجر لشركة شقيقة هو عقار مؤجر (وليس مستثمراً) أما تأجيره إلى شركة ليست شقيقة (ليست ضمن شركات المجموعة – أو المؤسسة) فإنه يعد حينئذ عقاراً مستثمراً (ونكرر ما أشرنا إليه من أن الاستخدام الذاتى – من المنشأة – للعقار كمبنى سكن إدارى يعتبر استخداماً رأسمالية) .

* وأخرج المعيار ١٩ عقارات المنشأت الخيرية – إن أجرتها مثلاً – من نطاق العقارات المستثمرة . وقد يرجع ذلك أساساً إلى أن تلك المنشأت لاتبغى عادة الاستثمار بل ينبغى أعمال الخير .

* كما أخرج أيضاً من نطاق الخضوع للمعيار ، عقارات الشركات العقارية – التى من طبعتها التعامل فى العقارات . وقد يكون ذلك على اعتبار أن النشاط الرئيسى لتلك الشركات قد يكون هو تأجير العقارات (أو بيعها) وهو نشاط إنتاجى بصفة أساسية . فمن الممكن اعتبار نشاطها هنا هو إنتاجها المباع (وهو التأجير) .

الأصل الثابت والعقار المستثمر والمؤجر

تهم التفرقة بين البند الذى يعالج كأصل ثابت والبند الذى يعالج كعقار مستثمر طبقاً للمعيار البريطانى ١٩ (أو غيره) ذلك أنه وإن كان كل منهما يعتبر نوعاً من الاستثمار إلا أن المعايير تتطلب عادة معالجات منفصلة (وقد تكون مختلفة) لكل نوع كما يهم أيضاً تحديد مالايعتبر أصلاً مستثمراً وفقاً لما جاء بالمعيار ١٩ (SSAP 19) . وبالتالى يعالج وفقاً لمعيار للأصول الثابتة . وفى هذا يرى «سانجستر» – تطبيقاً للمعيار ١٩ –[٢٠] أن :

«العقارات المحتفظ بها للإيجار تعتبر عقارات مستثمرة فقط إذا قامت الشركة بإعادة تأجيرها لكيان لاعلاقة له بها (بالشركة) :- if the comp.ny sub-le.ses them to .nother unre- l.ted entity وإلا فإنه يتم معاملتها على أنها أصول مؤجره ويتم إهلاكها ويتم إعادة تقييمها -rev.l

ued طبقاً للمعيار ١٢ (SSAP 12) أو إن كان محتفظا بها بموجب عقد إيجار للتشغيل oper.ting le.se وفقا تم تعريفه بالمعيار ٢١ (SSAP 21) – «المحاسبة على الإيجار وعقود الشراء التأجيرى Accounting for le.ses .nd hire purch.se contr.cts فإنه يتم معالجة الإيجار rent.l باعتباره تكلفة إيراد revenue ch.rge «ولايتم إثبات أى أصل فى القوائم المالية no .sset is recognised in the fin.nci.l st.tements .

وقد سبق وأشرنا أن المدرسة البريطانية تستعمل كثيراً مصطلح شركة -.comp ny أكثر من مصطلح منشأة enterprise وعن مصطلح sub-le.ses ممكن ترجمته أيضاً إلى إيجار من الباطن. ويرى «سانجستر» أنه فى تطبيق المعيار البريطانى ١٩ – (وأيضاً المعيارين البريطانيين ١٢ ، ٢١)، فإن العقار المؤجر لايصبح مستثمراً إلا بإعادة تأجيره لكيان (أو فرد) أخر لاعلاقة له بالشركة (وفقاً لما يتطلبه المعيار ١٩) – ولم يشر فى هذا إلى غرض ومجال عمل المنشأة – وإن كانت تعمل فى النشاط العقارى أم لا . كما أنه ربط عملية معاملة البند (أو العقار) بما يتطلبه معيار الإيجار (ومعيار الإهلاك) باعتبار أن ذلك أمراً ضرورياً حتى يتسنى التفرقة بين كون البند عقاراً عادياً (كما يطلق عليه existing أى قائما) أو مؤجرا أو مستثمراً .

ويتناول «سانجستر» مسألة الإيجار وإعادة الإيجار من زاوية من يستعمل العقار المؤجر (أى المستأجر) فهو يتكلم عن تكلفة الإيراد (أى تكلفة النشاط) وأنه لايثبت أى أصل بالقوائم المالية طالما أن العقار مستأجراً وليس مملوكاً . ومفهوم أن من يثبت الأصل بالميزانية هو مالك هذا الأصل وليس مستأجره . إذاً فإن بند ما مثل المبانى قد يعالج فى منشأة صناعية كمبانى ثم إن حولته المنشأة لكى يصبح «الغرض منه فقط الاستثمار» يصبح عقاراً مستثمراً . وعادة فإن لكل بند من هذين البندين معياراً منفصلاً لمعالجة العمليات المرتبطة به .(ونكرر فى هذا أن مجلس (أو لجنة) معايير المحاسبة البريطانية لم تصدر معيارا للأصول الثابتة .

العقار المستثمر

مقتنى أو تغير استخدامه

وتثار أيضاً مسألة هامة أخرى : هل من شروط معاملة الأرض أو المبنى كعقار مستثمر أن يتم اقتناء ، أياً منهما ، لهذا الغرض وليس بعد أن تقتنيه لتستخدمه فى أنشطتها ثم ترغب فى تحويله إلى عقار مستثمر ؟ يمكن هنا التفرقة بين حالات ثلاثة: عقار اقتنى لاستثماره / عقار (مملوك) استخدم فى المنشأة ثم أصبح مستثمراً/ عقار

إقتنى ثم أوجر . ومعاملة كل بند قد تبدو وأنها ليست متفقة تماماً ١٠٠٪ فى بعض الجوانب نتيجة أنه يتم تطبيق إما معيار أ . الأصول الثابتة (ليس طبقاً لبريطانيا التى لم تصدر حتى وقت قريب وكما أشرنا معياراً للأصول الثابتة وإنما طبقاً لمعايير IAS التى أصدرت معيار IAS ١٦ ومعيار المحاسبة المصرية (١٠) المعدل) أو ب- معيار العقارات المستثمرة (معيار ١٩ البريطانى ومعيار IAS ٤٠ أو معيارا المحاسبة عن الاستثمارات المصريين ١٩ ، ١٦) . فالأصل المقتنى لاستخدام المنشأة المقتنية له تسرى عليه متطلبات معيار الأصول الثابتة وإهلاكاتها والعقار المستثمر تسرى عليه متطلبات معيار البريطانى ١٩ أو معيار IAS ٤٠ حسب الأحوال. (والشركات المساهمة المصرية التى تطبق معايير المحاسبة المصرية عليها العمل بهذا الأخير IAS ٤٠ كما أشرنا) .

استخدام واستثمار

إذاً قد تقتنى منشأة أصل لاستخدامه ذاتياً ثم تغير من الغرض منه وترغب فى استثماره أو تقوم بذلك بالفعل . فما هى المعاملة ؟ هل تتم كأنه يقتنى لهذا الغرض أم لا ؟ الواضح أن العقار أصبح مستثمراً) . وهو ماأوضحه المعيار IAS ٤٠ :

«... عندما يصبح عقاراً قائماً عقاراً مستثمراً لأول مرة بعد الانتهاء من تشييده أو تنميته أو بعد تغيير استخدامه ..

... when n existing property first becomes investment property following the completion of construction or development or fter chnge in use" [٢١] .

والمقصود من «التغيير فى استخدام العقار» بعد إتمام بنائه أو تشييده أو تعديله – ممكن أن يفسر على أنه تغيير فى الاستخدام من مجرد عقار إلى عقار مستثمر. ومن الأسانيد التى تؤيد ذلك أو أ- أن المنشأة تعتبره وكأنه مقتنى على حالته أى مستعمل وأن ب- هذا الاقتناء المفترض فى صورته الجديدة هو اقتناء من أجل الاستثمار جـ- أن هدف المنشأة حالياً – ومستقبلاً فى القريب على أقل تقدير – باعتباره عقاراً مستثمراً وليس مستخدماً (استخداماً ذاتياً) . ذلك التفسير لأن المعيار IAS يتكلم بصفة عامة عن العقار الذى ينتهى تشييده أو انتاجه

وكما يلاحظ أن المعيار IAS ٤٠ أورد عبارة «عقاراً قائماً» أى موجوداً بما يعنى أن هناك عقاراً موجوداً ثم مستثمراً . فالعقار يوجد أو يعتبر قائماً إما بعد الانتهاء من تشييده أو تجهيزة أو بعد اقتنائه .

٣-١-٢ معيار IAS ٤٠

صدر المعيار IAS ٤٠ العقارات المستثمرة Investment Property وأصبح فعالاً اعتباراً من ٢٠٠١/١/١ – أى بعد أكثر من ٢٣ سنة من صدور المعيار البريطانى ١٩ . وبعد أن أصبح المعيار IAS ٤٠ سارياً ، ثم وكما أشرنا – سحب withdr.wn المعيار IAS ٢٥ المحاسبة على الاستثمارات (٢٢) .

ويعرف المعيار IAS ٤٠ العقارات المستثمرة بأنها :

ممتلكات «أرض أو مبنى أو جزء من مبنى أو كليهما» يحتفظ بهما المالك أو المستأجر بموجب عقد إيجار مالى لكى يكتسب إيجاراً أو ينمى رأسماله أو كليهما . is property "l.nd or .. building-or p.rt of . building or both held by the owner or by the lessee under . fi-n.nce le.se" to e.rn rent.l or for c.pit.l .ppreci.tion or both" (٢٣) .

وكما سبقت الإشارة فإن مصطلح property يعنى فى كثير من الأحوال أراضى أو مبانى أو عقارات ولكن ممكن أن يستخدم هنا أيضاً بمعنى ممتلكات ، كما أن مصطلح .ppreci.tion ممكن أن يعنى تقدير ولكن معناه هنا يميل إلى تنمية أو زيادة (رأس المال) .

ويتضح من المعيار IAS(٤٠) مقارنة بالمعيار البريطانى ١٩ مايلى :

* يحدد المعيار IAS ٤٠ أن العقار المستثمر قد يكون جزءاً من مبنى وليس ضرورياً أن يكون المبنى جميعه وهذه الجزئية لم يشر إليها المعيار البريطانى وقد يرجع ذلك لوضوحها .

* وليس واضحاً إن كان المعيار IAS ٤٠ يهتم بمسألة أن يكون العقار المستثمر ان كان جاريا إنشائه أو انتاجه مكتملاً أم لا (كما جاء بالمعيار ١٩) .

*** أوضح المعيار IAS ٤٠ مسألة الإحتفاظ بالعقار المستثمر وأنه قد يكون فى حيازة المالك أو المستأجر (حسب الأحوال) وهى المسألة التى أثرناها على اعتبار أن المعيار البريطانى ١٩ لم يكن محدداً تماماً بشأنها فكيف يحتفظ المالك بالعقار المستثمر وهو فى يد الأخر ؟ وكما أشرنا ، فإن الكثيرون يرون أن مصطلح «الاحتفاظ» يستخدم لا ليعنى مجرد الاحتفاظ بل الملكية . فالمنشأة تحتفظ بالأصل أى تمتلكه .**

* وقد أثار المعيار IAS ٤٠ مسألة أن العقار المستثمر يتم التعامل فيه بموجب عقد إيجار مالي وهو إجراء أساسي متعارف عليه ، ولكنه لم يشر وكما جاء في المعيار ١٩ (البريطاني) إلى مسألة هامة للغاية وهي ضرورة المفاوضة (الاستثمار العقار) في معاملة حرة .

* «يغطي المعيار IAS ٤٠ ، العقارات المستثمرة المحتفظ بها في جميع المنشآت وليس قاصراً فقط على المنشآت التي أنشطتها الرئيسية هي في هذا المجال .

IAS 40 covers investment property held by .ll enterprises .nd is not limited to enterprises whose m.in .ctivities .re in this .re." . (٢٤)

ومعنى ذلك – رغم أنه لم يرد في معايير وآراء كثيرة – أن الأصل قد يكون مستثمراً حتى وإن كانت تمتلكه منشأة تعمل في النشاط العقاري : شراء وبيع وتأجير (أو لاتعمل فيه) وبكلمات أخرى فالمعيار IAS ٤٠ يهتم بنوعية المعاملة أكثر من اهتمامه بنوعية النشاط ذاته (عقاري أو غير عقاري) .

٣-١-٣ القرار ٢٠٤

تناول القرار ٢٠٤ نوعي الاستثمارات : طويلة الأجل والمتداولة وضمن الاستثمارات طويلة الأجل (حـ/١٣) – استثمارات عقارية (حـ/ ١٣١) – ومسماه يقابل المصطلح الانجليزي Investment porperties الذي تمت ترجمته إلى عقارات مستثمرة . وقد حدد مايدرج بهذا الحساب بأنه :

«تكلفة الأراضي المخصصة لمشروعات التعمير والإسكان التي تقرر الاحتفاظ بملكيتها مع بيع الوحدات السكنية أو الإدارية المقامة عليها» (٢٥) .

ويعني هذا أن القرار ٢٠٤ يقصر مصطلح استثمارات عقارية على :

أ- الأراضي دون المباني (والحال غير ذلك في المعيارين البريطاني ومعيار IAS ٤٠) .

ب- وهذه الأراضي هي :

* الأراضي المخصصة لمشروعات التعمير والإسكان فقط .

* والمقام عليها وحدات سكنية أو إدارية .

* ويتقرر الاحتفاظ بهذه الأراضي وبيع الوحدات التي بنيت عليها .

جـ- إذاً ملكية الأرض - وكما فى المعايير الأخرى - للمنشأة المعنية ولايتم بيعها ، ومايتم بيعه هو فقط الوحدات المقامة عليها .

ومن ثم فإن كان لدى منشأة زراعية/مبنى مخزن (صومعة غلال) خالى قامت بتأجيره لمنشأة أخرى (أو لفرد) فإن هذا المخزن لايعتبر وفقاً لهذا التعريف المتقدم من الاستثمارات العقارية - حتى وإن كان الهدف من شرائه أو اقتنائه ، استخدامه كاستثمار عقارى - لعدة اعتبارات ، منها أن تلك المنشأة زراعية وليست من منشآت الإسكان كما أن الأرض مقام عليها «صومعة» وليس وحدات سكنية أو إدارية أما إذا كانت منشأة من منشآت الإسكان والتعمير - تمتلك أرضاً لإقامة وحدات سكنية أو إدارية عليها فإن تلك الأرض ليست عقاراً مستثمراً حتى يتم التقرر بذلك . كما أن وجود أرضاً مخصصاً للبناء دون إتمامه قد لايجعل منها - وفقاً للقرار ٢٠٤- عقاراً مستثمراً . ويفهم من العبارة التى جاءت بالقرار ٢٠٤ وهى «الأراضى المخصصة لمشروعات التعمير ..» أنها أراضى (وكذا المنشآت) مملوكة للدولة أى أن الشركات المعنية قطاع عام مثلاً ، فالقرار ٢٠٤ يسرى على تلك المنشآت (وقد لايكون هناك مانعاً من أن تكون تلك العبارة عامة) .

ومن المفهوم أن المبلغ المستثمر ينبغى أن يحقق عائداً طوال الفترة التى يظل فيها مستثمراً ، أما إذا توقف العائد نهائياً فمن الصعب اعتبار هذا البند استثماراً ، فهل يسرى ذلك على العقار المستثمر (بالقرار ٢٠٤) ؟ فالأرض المستثمرة ببيع ماعليها وأصبحت الوحدات السكنية أو الإدارية - دون الأرض - مملوكة لأصحابها فهل تغل الأرض عائداً للبائع بعد عملية البيع ؟ فى بعض الحالات قد تدر الأرض إن كان مشتروا الوحدات ملزمين بسداد نوع من الجعل أو المصروفات للمنشأة البائعة .

٣-١-٤ المعيار ١٩ (المعايير المحاسبية)

أشرنا أن المعيار ١٩ ضمن المعايير المحاسبية (ويحمل نفس الرقم المعيار البريطانى) وعنوانه المحاسبة عن الاستثمارات يقابل المعيار IAS ٢٥ (الذى تم سحبه) . وقد أورد المعيار ١٩ عن الاستثمار العقارى أى (العقارات المستثمرة) بأنه :

«استثمار فى أرض أو مبنى لاتقوم المنشأة المستثمرة أو الشركات التابعة لها باستخدامه كأدوات إنتاج فى نشاطها ولكنها تملكه بغرض إدرار دخل منه أو من أجل الحصول على مايتحقق منه من مكاسب ذات طبيعة رأسمالية» .

كما تطلب هذا المعيار من المنشآت التى لاتفرق بين الاستثمارات المتداولة والاستثمارات طويلة الأجل أن تضمن مرفقات ميزانياتها «تحليلاً للقيمة الدفترية للاستثمارات وتقسيمها وفقاً لخصائصها ... استثمارات مالية متداولة / استثمارات مالية طويلة الأجل / استثمارات عقارية ...»[٢٦] .

ويتفق المعيار ١٩ ضمن المعايير المحاسبية مع المعيار البريطانى ١٩ ومعيار IAS ٤٠ العقارات المستثمرة، فى كثير متطلباتهما ومنها مايلى (سيتم فى معظم الأحوال ذكر جنسية المعيار – مصرى/بريطانى – لأن رقميهما متشابهان) :

* أوضح المعيار ١٩ (المصرى) أن العقار مخصص (أى مقتنى) للاستثمار .
* تحدد فى كل من المعيارين المصرى والبريطانى وأيضاً معيار IAS ٤٠ أن المستثمر عقار سواء أرض أو مبنى (وورد فى البريطانى أيضاً كليهما معاً وهو ماقد يفهم أيضاً من المصرى) .
* والعقار مستثمر فى المعيار المصرى بغرض إدرار دخل أو من مكاسب ذات طبيعة رأسمالية (وهذه تقترب مما أشار إليه المعيار IAS ٤٠ عن زيادة (وتنمية) رأس المال ويركز المعيار ١٩ البريطانى على التأجير .
* لاتعتبر العقارات التى تستغلها شركة شقيقة من شركة أخرى شقيقة فى ذات المجموعة (أو المؤسسة) –وفقاً لهذه المعايير– من العقارات المستثمرة ، ويبدو أنها تعتبر مؤجرة ، فالمستحسن الآ يكون الاستثمار بين منشآت الكيان الأكبر ذاته .
* كما أنه وفقاً للمعيارين – ١٩ (المصرى) ومعيار IAS ٤٠– لايهم نشاط المنشأة التى تقوم بالاستثمار (المالكه) أكانت منشأة غير عقارية أو عقارية (وهو ليس واضحاً تماماً فى المعيار ١٩ البريطانى) .
* كما أن المعيار IAS ٤٠ لم يذكر بالتحديد ضرورة أن يكون العقار المستثمر مكتملاً حتى يصبح كذلك (مستثمراً) وهو ما أخذ به المعيار ١٩ (ضمن المعايير المحاسبية) . أما المعيار ١٩ البريطانى فقد تطلب – أن تكون إنشاءات العقار قد استكملت .
* ولم يشر المعياران المصرى والبريطانى (بوضوح) إلى مسألة «الاحتفاظ» بالعقار المستثمر (ومع ملاحظة أن الاحتفاظ قد يجدر تفسيره على أنه امتلاكاً) .
* ولم يشر المعياران المصرى والبريطانى إلى ماذكره المعيار IAS ٤٠ من وجود عقد إيجار مالى .

٣-١-٥ معيار ١٦ (معايير محاسبة مصرية)

وكما صدر المعيار ١٩ (ضمن المعايير المحاسبية) ، ليقابل المعيار IAS ٢٥ ، صدر أيضاً المعيار ١٦ ضمن معايير المحاسبة المصرية ليقابل ذات المعيار IAS ويحمل نفس العنوان .

وقد عرف المعيار ١٦ الاستثمارات العقارية بأنها :

«استثمارات فى أراضى أو مبانى لاتقوم المنشأة المستثمرة أو أى منشأة أخرى فى نفس المجموعة التى تنتمى إليها المنشأة المستثمرة باستخدامها بصفة رئيسية فى عملياتها» [٢٧] .

ويتفق المعيار ١٦ مع المعايير السابقة فى أن نطاق الاستثمار العقارى أرض أو مبانى ، كما يتفق مع متطلبات أخرى ، ولكنه لايتفق - كالمعايير السابقة - مع القرار٢٠٤ .

ولعل هناك ملاحظة على ما أورده المعيار ١٦ - وليس واضحاً فى المعيار ١٩ البريطانى - فى عبارة ألا يكون العقار «مستخدماً فى العمليات الرئيسية للمنشأة» . ذلك أن تلك العبارة توحى بأن المنشأة المالكة لهذا العقار ممكن أن تستثمر عقاراً إن كانت لاتستخدمه فى عملياتها الرئيسية بل فى عمليات فرعية . ولكن إذا كانت المنشأة تستخدمه بالفعل سواء فى عمليات غير رئيسية (أو رئيسية) فلماذا تستثمره إذاً؟ بمعنى أنه إن كان العقار يجلب منافع للمنشأة فإنه رغم أنه سيجلب منافع من استثماره الآ أن هذا الاستثمار سيلغى منافع استخدامه فى عمليات المنشأة . إلا إذا كان استثمار العقار سيجلب للمنشأة منافع أكبر كما إذا كان للمنشأة مبنا تستخدمه كسكن إدارى لعدد بسيط جداً من العاملين (١٠ عاملين وهو يستوعب ١٠٠) ثم رأت استثماره بدلاً من استخدامه ذاتياً . ففى هذه الحالة فإن استثماره يجلب للمنشأة منافع أكبر طالما أن العاملين العشرة سيتم إسكانهم فى مبنى أخر للمنشأة دون إرباك للعمل أو تكاليف باهظة.

ولكن ماهى العمليات الرئيسية وغير الرئيسية للمنشأة ؟ هل فى منشأة صناعية عمليات التخزين (خامات وغيره) عمليات رئيسية أم غير رئيسية ؟ وإذا كان العقار أرضاً تستخدمه منشأة «كجراج» لمبيت سياراتها ألتى تستخدمها فى نقل الركاب - أو فى نشاط غيره - فهل مكان «مبيت» السيارات هذا نشاطاً رئيسياً للمنشأة التى تعمل فى النقل وليس كذلك فى المنشأة التى لاتعمل فى النقل ؟ وبكلمات أخرى ماهو معيار اعتبار العملية رئيسية وغير رئيسية هل النشاط الذى تأسست من أجله هو الذى يشمل عملياتها الرئيسية ؟

٣-٢ الإثبات

٣-٢-١ المعيار ١٩ البريطاني

٣-٢-١-١ الاثبات بالقيمة السوقية الحرة

يتطلب المعيار ١٩ (SSAP 19) أن العقارات المستثمرة :

«... تتضمنها الميزانية بقيمتها السوقية الحرة وأنه لايتم إهلاكها إلا بالنسبة للعقار المؤجر الذى ينبغى إهلاكه عن العشرين سنة الأخيرة من مدة الإيجار على أقل تقدير وذلك عندما يكون شرط عدم الانتهاء ٢٠ سنة أو أقل ... included in the balance sheet at their open market value... They should not be depreciated except for leasehold property which should be depreciated at least over the last twenty years of the lease period when the unex pired term is 20 years or less "[٢٨].

ومعنى هذا أن المعيار ١٩ البريطانى يتطلب إظهار العقار المستثمر بقيمته السوقية الحرة (المفتوحة) open market value وبالتالى فإنه ، وفقاً لهذا المعيار ، لايتم إهلاك العقار المؤجر الآ عن – الا فقط العشرين سنة الأخيرة فى مدة الإيجار عندما تكون المدة غير المنتهية (المتبقية) بالعقد ٢٠ سنة أو أقل .

٣-٢-١-٢ إهلاك العقار المستثمر/تقييمه

من المفهوم أن للعقار المستثمر أو العادى عدة خصائص : أ- فإن كان مستثمراً فهو مملوك لجهة لاتستخدمه ولكن الغير يستخدمه (المستأجر مثلاً) ب- وهو كأصل ان لم يدخل فى مفهوم العقار المستثمر قد يخضع للمعيار الذى ينظم معاملة الأصول الثابتة جـ- وهو إن كان استثماراً فهناك عادة معيار ينظم معاملته ومن ناحية أخرى د- فإن هناك معايير تعالج الأصل المؤجر (ومعايير تعالج الأصل المستثمر) مثل المعيار IAS ١٧ عقود الإيجار Leases . وعن الإهلاك فإن المعيار البريطانى ١٢ (SSAP 12) يتطلب حساب إهلاك للأصل الثابت بصفة عامة depreciate free-hold property . وقد أثيرت مشكلات عن الإهلاك ، أشرنا إليها ، عندما طلبت بعض المنشآت البريطانية – ومنها منشآت لإنتاج «المشروبات الروحية» – عدم حساب إهلاك على مبانيها على اعتبار أن قيمتها لاتنخفض وانتهى الأمر إلى عدم ضغط الجهات التى تراقب تطبيق القانون والمعايير ، على تلك المنشآت لكى تقوم

بإهلاك هذه الأصول . وفى عرض «الكسندر» و «بريتون» لهذا الاقتراح - بعدم حساب إهلاك للمبانى فى منشآت معينة- يقولان أن القيمة السوقية للأصل (هذا الأصل) property قد تزيد على تكلفته ويكون حساب الإهلاك حينئذ غير ضرورى depreciation is not necessary . وأن هذا الأصل ليس له عمراً غير نهائى does not have an infinite life ، ومن ثم فإنه ، فى المستقبل ، لن تكون له قيمة (لاحظ وجود شبهة تناقض) will have no value . ورغم أن الكاتبين علقا على القيمة الباقية (بعد انتهاء العمر المفيد للعقار) وأشارا إلى أنه فى أحوال معينة قد لايستعمل العقار - فى منشأة ما - حتى نهاية عمره المفيد - بمعنى أن العمر المفيد للأصل فى المنشأة سيكون قصيراً ، وبالتالى ، وفى رأيهما ، فإن القيمة الباقية عند التخلص من الأصل ستساوى تقريباً تكلفة العقار (على اعتبار أن معدل الإهلاك بسيط ١ ٪ مثلاً ومن ثم إهلاكه لبعض السنوات سيكون بسيطا) . the residual value on disposal will approximate the cost. كما أ القيمة الباقية السوقية ، كما أشارا ، يساعد على جعلها أعلى من الدفترية وبالتالى فإن الإهلاك يصبح لا أهمية له im-material أو حتى لاشئ or even nil . فالمبنى الذى تكلفته ١٠٠ ألف جنيه تم استثماره بالايجار لمدة ٥سنوات مثلاً (وعمره ٥٠ سنة) فإن مجمع إهلاكه فى نهاية الخمس سنوات يبلغ ١٠ آلاف جنيه وقد لاتكون قيمته السوقية ٩٠ ألف جنيه ، أما بعد ٤٩ سنة فإن قيمته الدفترية تصبح ٢٠٠٠ جنيه وحينئذ قد تكون قيمته السوقية أعلى أو مساوية لهذا المبلغ حسب حالته ....) . ويضيف الكاتبان بأن تلك الحالة قد تظهر أيضاً عندما تكون الإصلاحات (والتحسينات) على العقار كافية للمحافظة على قيمته sufficient to maintain the value of the property (ويلاحظ أنه تم هنا استخدام مصطلح property على أنه عقار أو أصل أما إذا استخدم على أنه ممتلكات فقد يكون أكثر عمومية) . وكما أشرنا فإن العقار فى نهاية عمره المفيد للمنشأة - وبدون هاتين الحالتين (استعماله فترة قصيرة من عمره مع المنشأة/وإجراء إصلاحات عليه) ستكون له قيمة لاتكون جزءاً من طاقة عمليات (المنشأة) operating capacity (الطاقة العملية) وبالتالى : «ليس ضرورياً إجراء تحميل منظم للإهلاك ويتم بدلاً من ذلك إثبات التغيير فى قيمة الأصل . والعقارات المستثمرة ، من تعريفها ، يحتفظ بها كاستثمار بدلاً من استخدامها وبذلك لاتتطلب أن يتم إهلاكها خلال أعمارها..

It is not...necessary to have a systematic charge for depreciation but rather recognition of the change in the value of the asset. Investment properties, by definition, are held as an investment rether than for use and as such do not need to be de-

preciated over their life.

ثم بين الكاتبان الاستثناء الوحيدللقاعدة السابقة هذه:

، العقار المستثمر مؤجراً بعقد قصير الأجل نسبياً ٢٠ سنة الاستثناء الوحيد على قاعدة العقار المستثمر هذه هى عندما يكون العقار المستثمر مؤجراً بعقد قصير الأجل نسبياً يقل عن ٢٠سنة a rel-atively short unexpired term, say 20years . وفى هذه الأحوال فإنه من الضرورى أن يتم إثبات إهلاك سنوى recognize annual depreciation فى القوائم المالية حتى يمكن تجنب حالة وهى أن يتم استهلاك عقد إيجار قصير المدة فى مقابل احتياطى تقييم الاستثمار a to avoid the situation whereby a short lease is amortized against the investment revaluation reserve. فى حين يتم تعلية قيمة الإيجار لحساب الأرباح والخسائر [٢٩] . rentals are taken to the profit and lass account .

(تم ترجمة مصطلح rather على أنه بدلاً من ذلك وأيضاً على أنه بدلاً من) . ويفهم من الفقرة الأخيرة أنه فى حالة العقد قصير الأجل يخشى الكاتبان أن يخصم الإهلاك من حساب احتياطى إعادة التقييم (فى فصل ٣) أى لايتم تحميل التكلفة لتقابل العائد من الإيجار . (ويقابل مصطلح عقد الإيجار الاهلاك المنظم الذى أورده الكاتبان فى العبارة السابقة على تلك العبارة) ومفهوم أن حـ/أ.خ هو الحساب الذى تستعمله المدرسة البريطانية - الذى عادة يقابل قائمة الدخل فى معايير مصرية ومعيار IAS ١ ، لإثبات إيرادات رئيسية وتكاليف رئيسية وقد تطلب القرار ٢٠٤ وكما سيجئ فصل ١٠ - إعداد عدة حسابات ضمنها حـ/أ.خ وأيضاً قائمة للدخل (الكاتبان = رجل وإمرأة) .

وورد مصطلح life على اعتبار أنه أعمار lives عقارات مستثمرة

(١) رأى الكاتبين

حـ/أ.خ

xx اهلاك	xx عائد إيجار

مقابلة

(٢) حالة يرغبان فى تجنبها

حـ/أ.خ

	xx عائد

حـ/احتياطى اعادة تقييم الاستثمار

xxاهلاك	رصيد

لايقابله

فالعائد فى حالة (١) يقابله التكلفة فى حين أن الأمر ليس كذلك فى حالة(٢).

والكاتبان البريطانيان يعطيان تفسيرا للمعيار ١٩ البريطانى الذى يتطلب معالجة العقار المستثمر باعتباره استثماراً يتم تقييمه بسعر السوق ولايحسب له إهلاك إلا عن ٢٠ سنة .. ومع هذا فبالنسبة للرأى السابق هل يمكن أن تتم الحالة (٢) - الخصم على حـ/الاحتياطى بدلاً من التحميل على التكلفة - حتى ولم يكن عقد العقار المستثمر قصير الأجل ؟

ومهما يكن من أمر فبالنسبة للمدرسة البريطانية فإن إعادة تقييم العقار المستثمر بسعر السوق يعتبر - فى العقد طويل الأجل - وسيلة عادلة حيث يتحمل حـ/أ.خ بانخفاض قيمة العقار (أى إن انخفضت قيمته السوقية عن الدفترية) على أن يتم استهلاكه عن الـ٢٠ سنة الأخيرة على أقل تقدير أما عن عقد الاستثمار (التأجير) قصير الأجل (أقل من ٢٠سنة) فإن إهلاك الأصل يكون مناسباً بدرجة أكبر من إعادة تقييمه ، وهو مايعنى أن المدرسة البريطانية تتبع الأسلوبين الأكثر استخداماً فى المنشآت لإثبات الأصول وهما : إعادة التقييم بسعر السوق/ والتكلفة أو القيمة الدفترية واستهلاكها .

وقد جاء فى المعيار ١٩ البريطانى (SSAP 19) عن الفروق بين القيمة الدفترية (أو قيمة تكلفة) للعقار المستثمر وقيمته السوقية وبصفة عامة - مايلى :

* «ويتم إظهار التغيير فى القيمة فى (حساب) احتياطى إعادة تقييم الاستثمار بدلاً من إظهاره فى حساب الأرباح والخسائر in an investment revaluation reserve rather than through the profit and loss account .

التقييم (معيار بريطانى) :

* يتم التقييم عادة سنوياً annually بواسطة أشخاص معترف بمؤهلاتهم المهنية recognised prefessional qualification ولديهم خبرة مؤهلة لاحقة post -qualification .

* يتم التقييم كل ٥سنوات على أقل تقدير بواسطة مقيم خارجى at least every five years by an external valuer .

* ينبغى الإفصاح عن مايلى :

* أسماء ومؤهلات المقيمين names and qualifications .

* وفيما إذا كانوا من العاملين بالشركة أو بالمجموعة employees of the company or group .[٣٠]

* أساسى التقييم المتبع the basis of valuation adopted .

مصطلح reflected أى يعكس (عكس) ممكن ترجمته كذلك إلى «تظهر» وممكن أيضاً ترجمة مصطلح qualifications إلى مؤهلات تأهيل» أو أهلية . وترجمة adopt إلى إتباع أو تبنى .

ويمكن توضيح بعض متطلبات المعيار ١٩ البريطانى (المدرسة البريطانية عامة) فيما يلى :

* الإهلاك وإعادة التقييم ممكن أن يكونا أسلوبان لإظهار قيمة العقار بالميزانية (ومصطلح ميزانية هو الأكثر استخداماً من مصطلح المركز المالى فى بريطانيا) .

* لايحسب إهلاك للعقار المستثمر إلا إذا كان مؤجراً بعقد إيجار ٢٠ سنة أو أقل وفقا لعرض الكسندر وبرايتون للمعيار البريطانى .

* وبدلاً من حساب الإهلاك للعقارات المستثمرة لأكثر من ٢٠ سنة فإنه يتم حساب القيمة السوقية الحرة لها (وتعتبر فى معيار IAS ١٦ القيمة العادلة للأصول الثابتة) .

* يتم التقييم سنوياً أما بواسطة العاملين أو متخصصين من خارج المنشأة . ولكن ليس محدداً بالضبط بالمعيار إن كان ذلك سيتطلب موافقة مستخدم العقار المستثمر (أى المستأجر) على إجراء التقييم الذى يتطلب على أقل تقدير فحص دقيق لجوانب وأسسات العقار وهو ماينبغى معه تضمين العقد مع المستأجر إذا كان العقار المؤجر مبنى امكانية فى أحوال التقييم دخول غرباء إلى ذلك المبنى وإجراء الفحوصات المطلوبة (بموافقة المستأجر) .

* وإن كان التقييم الذى يتم سنوياً قد يكون فيه أن تختار المنشأة بين إجرائه بواسطة عاملين لديها متخصصين أو من متخصصين من خارجهافإن هناك تقييم يجرى كل خمس سنوات ينبغى أن يتم بواسطة متخصصين مؤهلين من خارج المنشأة (حتى تستبعد أى شبهة تحيز) .

* وأن يتم الإفصاح عن أسماء المقيمين ومؤهلاتهم .

ومع ملاحظة أنه من معرفة الاسم يمكن تحديد مؤهلات صاحبه طبقاً لما هو مسجل فى سجلات الجهة المختصة بإعطاء شهادات مؤهلة لمن يستحقها يستطيع حاملوها ممارسة أعمال التقييم . ومؤهلات الشخص هى عادة مؤشراًعلى دقة الأداء وأن القائم به قد اتبع الأصول المرعية فى أعمال التقييم .

تخفيض قيمة العقار المستثمر للمبانى فقط

من المفهوم أنه إذا حسب إهلاك على العقار المستثمر – كوسيلة يتطلبها المعيار ١٩ البريطانى لتقييمه وهو إتجاه عن مفهوم الإهلاك – فإن ذلك الحساب لايتم أساساً إلا على المبانى وليس الأراضى . فالمبنى تنخفض قيمته بمرور الزمن بعكس الأراضى مع استثناء محدود ، كمثل مصدات الرياح التى أشار إليها النظام المحاسبى الموحد) تنخفض قيمتها – وليس الأراضى – بمرور الزمن . وقد يقال أن الأرض قد تأخذ حكم المبنى المستثمر (بالإيجار) طالما أنه مقام عليها . غير أن ذلك لايبدو مقبولاً لأن القاعدة المتعارف عليها أن كل نوعية من الأصول المتجانسة تشكل بنداً رئيسياً كالأراضى والمبانى والآلات .. ولاينبغى أن «نشبك» بنداً فى أخر عند تحديد قيمته بل إن العكس صحيح تماماً (حتى إن المفردة فى البند الواحد تخضع لمعاملة مستقلة كما فى حساب إهلاك الطائرة أو الباخرة) .

٣-٢-١-٣ المعيار البريطانى ١٩

عُدّل وتطلب التفرقة في تحميل الخسائر المستثمرة والمؤقتة

يتطلب قانون الشركات البريطانى معالجة الخسائر المستثمرة الناتجة عن انخفاض تقييم الأصل المفرد (العقار المستثمر) عن تكلفته التاريخية على حساب الأرباح والخسائر أما الخسائر المؤقتة (عن انخفاض تقييم الأصل عن تكلفة التاريخية) فيتم خصمها على احتياطى إعادة التقييم «حتى وأن ترتب على ذلك أن يظهر الاحتياطى سالباً (مديناً)» . فى حين أن المعيار ١٩ (SSAP 19) يتطلب تحميل الخسائر مستثمرة أو مؤقتة (وكما هو الحال فى معايير أخرى كما أشرنا فى عرض الأصول الثابتة) على حـ/أ.خ . ولم يكن لتلك التفرقة أهمية تذكر – لأن سعر السوق يقترب من التكلفة التاريخية للأصل «المفرد» فى بريطانيا وبلاد أخرى حتى الثمانينات من القرن الماضى عندما حدث إنهيار مفاجئ slump فى سوق العقارات فى بريطانيا فأصبحت لتلك التفرقة أهمية كبيرة . ولهذا فقد تم تعديل المعيار البريطانى ١٩ ليتفق مع قانون

الشركات البريطانى وأصبح فى الإمكان تحميل خسائر[٣١] الشركات عن عقاراتها المستثمرة على حساب احتياطى إعادة التقييم بمعنى أن الخسائر المؤقتة لانخفاض قيمة إعادة التقييم العقار المستثمر عن تكلفته التاريخية تعالج - كالأصل الثابت - على حساب احتياطى إعادة التقييم (مع مراعاة ماسبقت الإشارة إليه من سابق تحميل مثل هذه الخسائر على المصروفات - فصل٣) . **ويلاحظ أن تحديد الخسارة المؤقتة وتحديد الخسارة المستثمرة أمر يحتاج إلى كثير من المهارة والدقة وقد يكون للاجتهادات الشخصية دوراً هاماً فيه ويبدو وأنه يرتبط بالمدرسة البريطانية أكثر من غيرها .**

٣-٢-٢ معيار IAS ٤٠

٣-٢-٢-١ بعض متطلبات هامة

أشار المعيار IAS ٤٠ في شأن إثبات (وقياس) العقارات المستثمرة في ايجازه أنه:

«تطبيقاً للمعيار IAS ٤٠ فإنه يجب على المنشأة اختيار :

* نموذج القيمة العادلة a fair value model حيث يقاس العقار المستثمر بالقيمة العادلة وأن يتم إثبات التغييرات فى القيمة العادلة فى قائمة الدخل changes in fair value should be recognised in the income statement .

أو * نموذج التكلفة a cost model «وهى نفس المعالجة الجذرية الأساسية فى معيار IAS ١٦ الأراضى والمبانى والآلات والمعدات» وحيث يتم قياس العقار المستثمر بالتكلفة التى يتم إهلاكها «منقوصاً منها أية خسائر مجمعة لانخفاض قيمة (العقار)» .

والمنشأة التى تختار نموذج التكلفة ينبغى عليها أن تفصح عن القيمة العادلة لعقارها المستثمر An enterprise that chooses the cost model should disclose the fair value of its investment property. . وينبغى على المنشأة أن تطبق النموذج المختار على جميع عقاراتها المستثمرة ... Should apply the model choosen to all its investment property... .

* ويتم التغيير من نموذج إلى نموذج أخر فقط إذا كان التغيير سيؤدى إلى عرض مناسب بدرجة أكبر more appropriate presentation ... وفى حالات استثنائية ، يوجد دليل واضح على أن المنشأة عندما اختارت نموذج القيمة العادلة عند اقتناء العقار المستثمر فى أول الأمر - أو عندما يصبح عقار قائم فى أول الأمر عقاراً مستثمراً بعد إتمام بنائه أو تنميته ، أو بعد تغيير فى الاستخدام - أنها لن تستطيع will not be able تحديد القيمة العادلة للعقار المستثمر

بطريقة يعتمد عليها وعلى أساس مستمر on a continuing . وفى مثل هذه الحالات ، فإنه على المنشأة أن تقيس هذا العقار المستثمر باستخدام المعالجة الجذرية الأساسية) فى معيار IAS ١٦ إلى حين التصرف فى العقار المستثمر .

وينبغى أن يكون مفترضاً أن القيمة الباقية للعقار المستثمر ستكون صفراً The residual value of the investment property should be assumed to be zero . وتقيس المنشأة جميع عقاراتها المستثمرة الأخرى بالقيمة العادلة The enterprise measures all its other investment propert at fair value" (٣٢) .

ومن أهم ماجاء فى ايجاز المعيار IAS ٤٠ عن العقارات المستثمرة مايلى :

* أنه – وكما فى الأصول الثابتة – فإن قياس وإثبات ثم تعديل قيمة العقارات المستثمرة يتم لكل عقار على حدة . بمعنى أنه لو أن هناك قطع أراضى متجاورة فى منطقة واحدة ، فإن القياس والإثبات والتقييم لهذه القطع يتم على أساس المفردة (كل قطعة على حدة) . ومن ثم فقد تثار – وكما فى المعايير التى تناولت الأصول الثابتة – مسألة وجود حساب واحد إجمالى لإثبات زيادة قيمة إعادة التقييم عن التكلفة التاريخية (حـ/فائض إعادة تقييم) أم حساباً منفصلاً لكل مفردة وهو ما انتهينا إليه بضرورة وجود حـ/فائض لكل مفردة .

* يجب على المنشأة المعنية طالما أنها تعمل بالمعيار IAS ٤٠ أن تختار أحد نموذجين (القيمة العادلة أو التكلفة) لقياس (ثم إثبات) العقار المستثمر . وهو مايتفق– وإلى حد كبير – مع المعيار البريطانى ١٩ (السابق الإشارة إليه) .

* فإذا اختارت المنشأة النموذج فينبغى عليها العمل به بصفة مستمرة حتى يتم بيع (التصرف فى) العقار .

* ويمكنها أن تغيره فقط إن كان التغيير سيعطى عرضا مناسبا بدرجة أكبر more appropriate presentation .

* يؤكد المعيار IAS على أن تكلفة العقار المستثمر هى تكلفة يتم إهلاكها depre-ciated cost (على مدار العمر المفيد للعقار المستثمر) وذلك فى حالة إتباع المنشأة المعنية نموذج التكلفة (لقياس وإثبات العقار) .

* ومن المفهوم أن التركيز هنا على المبانى وليس الأراضى .

* ويتطلب هذا المعيار IAS الافتراض بأن القيمة الباقية من العقار المستثمر ستكون

صفراً وهو أمر يحتاج إلى إيضاح . ذلك أنه :

* فى حالة أن العقار المستثمر أرض بناء فإن عمره المفيد لاينخفض ، عادة ، ومن ثم فإن قيمته الباقية لن تكون صفراً .

* أما إن كان العقار المستثمر مبنى فإنه مهما طال الزمن به – خاصة فى المبانى المقامة فى أوائل القرن الماضى لما تتميز به من قوة وفن معمارى – فإنه ستظل له قيمة باقية إلا فى حالة انهياره وحتى فى تلك الحالة فإنه ممكن أيضاً أن تكون له قيمة باقية .

* وقد يكون القصد مما يتطلبه المعيار IAS من افتراض أن القيمة الباقية من العقار المستثمر صفراً جعل القيمة القابلة للإهلاك ومن ثم الإهلاك السنوى (فى حالة إتباع نموذج التكلفة) أكبر مايمكن فيكون الربح من العقار المستثمر أقل لما فى ذلك من حيطة وحذر أو على افتراض أن العقار المستثمر سيؤجر إلى نهاية عمره المفيد أى يهلك تماما فتصبح قيمته الباقية عادة صفراً . إلا أن هذين السببين فيهما مبالغة لأن المبنى كعقار مستثمر حتى وإن تم شغله (بالإيجار) حتى نهاية عمره المفيد لما يزيد حتى عن ١٠٠ عاماً فإنه ستظل له – فى تلك النهاية – قيمة (رغم أنها ستكون ضئيلة قياساً على تكلفة شرائه) .

* وتبدو العبارة الأخيرة فى المعيار IAS – وهى أن جميع العقارات المستثمرة «الأخرى» تقاس بالقيمة العادلة – غير متناسبة مع ماجاء فى صدر المعيار IAS من وجود بديلين للقياس (القيمة العادلة والتكلفة) . وقد يكون من الأفق ، فى هذا الصدد ، استخدام العبارة التى أوردها المعيار IAS (فى فقرة سابقة) من أنه «طالما يمكن قياس تلك العقارات المستثمرة بالقيمة العادلة بصفة مستمرة» .

* وليس واضحاً فى ايجاز المعيار IAS ماهية الأدلة أو الأسباب التى من أجلها لن يتم قياس العقار المستثمر بصفة مستمرة وفيما إذا كانت ترجع إلى طبيعة هذا العقار أو إلى طبيعة القياس أم إلى القائمين به أم إلى غير ذلك. ويلاحظ فى هذا الخصوص أنه فى معظم الدول هناك متخصصون – بخلاف السماسرة والذى يعملون فى بيع العقارات real estate – موثقون وعلى دراية وخبرة فنية عالية يمكنهم ، فى ظروف مختلفة ، التوصل إلى تقييم عادل إلى حد كبير ويعتمد عليه للعقار المستثمر .

* مفهوم أن المعالجة الجذرية (الأساسية) بالمعيار IAS ١٦ التى تطلب المعيار IAS ٤٠ الرجوع إليها هى إثبات الأصل بالتكلفة . فالمعيار IAS يتطلب إذاً بأنه إذا وجدت أدلة تبين عدم إمكان المنشأة الاستمرار فى قياس العقار المستثمر على أساس القيمة العادلة فإنه يتم قياسه على أساس التكلفة (ومصطلح يقيس meas-ure يعنى تحديد قيمة الأصل أو العقار المستثمر لإثباته بالقوائم المالية) .

وبصفة عامة فمن الواضح أن المعيار IAS ٤٠ يتفق مع المعيار ١٩ البريطانى فى أن الأساس هو إثبات العقارات المستثمرة بقيمتها السوقية .

٣-٢-٢ نطاق المعيار IAS ٤٠ مقارناً بالمعيار البريطاني ١٩

يبين المعيار IAS ٤٠ حدوده بوضوح فيذكر ، وكما جاء فيما تقدم (٣-١-٢)، بأن العقار المستثمر المقصود فى المعيار IAS هو ذلك المحتفظ به لدى المالك أو لدى المستأجر على حد سواء . والمفهوم أن العقار المستثمر هو العقار الذى «يستثمره» «مالكه» وهو الأقرب إلى معنى الاستثمار . وعن الطرف الأخر (المستأجر) فالعقار بالنسبة له يساعده على الاستثمار (أو هو أيضاً استثمار ، قيمته هو قيمة الايجار وهو أصلاً لايملكه.

ولكن يبدو عند تفسير المعيار ١٩ البريطانى SSAP 19 أن الأمر يختلف .

فمثلاً يرى «سانجستر» ، أن هذا المعيار لايسرى إلا على العقار المستثمر الذى يحتفظ به المستأجر (كما أشرنا) ، فيقول وهو يعطى مثالاً عن شركة ما :

«فالشركة هى المؤجر وليست المستأجر ولذلك لايطبق المعيار ١٩ . وينبغى أن يتم استهلاك عقد الإيجار/طبقاً للمعيار ١٢ SSAP 12 المحاسبة على الاستهلاك The company is lessor not lessee, therefore SSAP,19 does not apply. The lease should be depreciated according to SSAP12 Accounting for depreciation" [٣٣] .

ويتبين من هذا التفسير وجود اتجاه – وهو ببريطانيا – أن يكون تطبيق معيار العقارات المستثمرة على ذلك العقار فى دفاتر المستأجر فيما عدا اثباته كأصل ثابت أو كأصل مستثمر . ولايبدو وأن الأمر كذلك فى المعيار IAS ٤٠ (بمعنى أنه ينطبق ممكن أن على العقار الذى لدى المستأجر أو لدى المؤجر على حد سواء) . وطالما أن الأمر كذلك فإن المعالجة (وفقاً للمعيار IAS) فى دفاتر المالك (المؤجر) تقتضى أيضاً مقابلة الإيراد من عملية الاستثمار (كتأجير مبنى مثلاً) بتكلفة هذا الاستثمار مالاهلاك والصياغة إن كانت على المالك ، وغيره .

٣-٢-٣ القرار ٢٠٤

٣-٢-٣-١ معالجة الاستثمار العقارى (الاستثمار العقارى والايجار التمويلى)

تطلب القرار ٢٠٤ – وكما أشرنا – تضمين حساب الاستثمارات العقارية فقط تكلفة الأراضى لمشروعات الإسكان والتعمير وبشروط معينة منها عدم بيع تلك الأرض مع الوحدات المقامة عليها .

مثال :

اشترت شركة إسكان – تعمل بالقرار ٢٠٤ – بتاريخ ٢٠٠٢/١٠/١٦ أرض بناء بمبلغ ١٠مليون جنيه (شاملة كافة المصروفات : تسجيل ، وأتعاب محاماة ، وعمولات...) لبناء وحدات سكنية عليها وبيع تلك الوحدات دون الأرض المقامة عليها . وقد أنهت الشركة البناء فى ٢٠٠٤/٢/١٢ بتكلفة بناء ١١مليون جنيه . وقد بلغت تكلفة ماتم بنائه حتى ٢٠٠٣/٦/٣٠ مبلغ ٥مليون جنيه ولقد سددت الشركة جميع تكاليفها بشيكات على البنك . وتتبع المنشأة طريقة الجرد الدفترى المستمر (المخزون الدفترى) وتنتهى سنتها المالية فى ٦/٣٠ .

ويقترح معالجة هذه العملية – فى دفاتر الشركة – وتطبيقاً للقرار ٢٠٤ ، كما يلى :

*** فى ٢٠٠٣/٦/٣٠**

من مذكورين

١٠٠٠٠٠٠٠ من حـ/استثمارات عقارية (حـ١٣١)

٥٠٠٠٠٠٠ من حـ/مخزون إنتاج غير تام (حـ/١٦٢)

١٥٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/حسابات جارية بنوك ١٩٣

إيضاحات :

أ- الهدف من الشراء العقارى (الأرض) هو الاستثمار، والعقار بهذا يتصف بمواصفات العقار المستثمر أى الاستثمار العقارى المحدد بالقرار ٢٠٤ (أرض للإسكان يحتفظ بملكيتها وتباع الوحدات المبنية عليها) .

ب- تم التحميل على حـ/١٣١ على اعتبار أن الواقعة المنشئة لذلك هى وفقا للمثال «التقرير» بأن يتم تخصيص الأرض للبناء وبيع الوحدات وقد تم التقرير بذلك بالفعل . ومن الصعب اعتبار الأرض ضمن حـ/١١ أولاً ثم إعادة تحميلها على حـ / ١٣١ لأن الغرض من شرائها هو استثمارها والمنشأة لن تستخدمها لذاتها (إلا فى الاستثمار) . والذى سيستغل الوحدة السكنية المقامة عليها هو مشترى تلك الوحدة السكنية . ومشتروا الوحدات يملكون ، تطبيقا للقرار ٢٠٤ ، تلك الوحدات دون الأرض المقامة عليها .

جـ- تكلفة البناء تحت الإتمام هى تكلفة إنتاج غير تام لأن الوحدات ستباع ولن تستخدمها المنشأة فى أعمالها (كسكن إدارى أو خلافه) وهى لاتعتبر بعد إنتاجاً تاماً [٣٤] .

د- محصلة تكاليف الإنتاج تظهر فى حساب ١٦٢ مخزون انتاج غير تام (وفقاً لطريقة المخزون المستمر) .

*** بعد تمام الإنتاج (٢٠٠٤/٢/١٢):**

١١٠٠٠٠٠٠ من حـ/مخزون إنتاج تام (حـ/١٦٣)

١١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزون إنتاج غير تام (حـ/١٦٢)

إيضاحات :

أ- تظهر تكاليف الإنتاج التام – وفقاً لطريقة الجرد الدفترى المستمر – فى حـ/الإنتاج غير التام ثم ترحل إلى حـ / الانتاج التام (وفقاً لفصل ٤) .

ب- أضيف إلى تكلفة إنتاج غير تام مخزون فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ تكاليف الإنتاج فى المدة من ٢٠٠٣/٧/١ حتى ٢٠٠٤/٢/١٢ (٦مليون جنيه) وظهر ذلك ضمن الحساب ١٦٢ .

جـ- يفترض المثال عدم وجود أرصدة أول وأخر المدة من المخزون (غير تام أو تام) .

د- لايتم إهلاك الاستثمار العقارى لأنه أرض إذ عادة لاتنخفض قيمتها بمرور الزمن (وهو ما أخذ به القرار ٢٠٤ فيما عدا المزروعات المعمرة القابلة للإهلاك التى

هى وليست أراضى بناء . ويلاحظ هنا أن ماعرضه المعيار IAS ٤٠ فى خصوص إثبات العقار المستثمر من إتباع أما نموذج التكلفة (والإهلاك) أو القيمة العادلة قد يسرى على المبنى أما الأرض فإن نموذج القيمة العادلة هو الأنسب .

هـ- حسابات المخزون وليست القوائم المالية هى التى تستخدم فى طريقة الجرد الدفترى المستمر .

و- يظل الاستثمار العقارى ممثلا فى قيمة الأرض التى يمكن أن تقيم بالقيمة السوقية (حساب ١٣١) .

٣-٢-٣-٢ حساب ضمنى لعائد الاستثمار العقارى

ويلاحظ أن القرار ٢٠٤ رغم اهتمامه بالاستثمار العقارى (أو العقار المستثمر) فإنه لم يخصص حساباً باسم العائد منه ولكن ادخله ضمن الحساب ٤١٧ إيرادات النشاط الأخرى فى حين أوجد حساباً لعائد الإيجار التمويلى .

٣ - ٢ - ٣ - ٣ الايجار التمويلى

ومن شروط عقد الإيجار التمويلي :

أ- أن يكون للمستأجر الحق فى شراء المال المؤجر .

ب- أن يكون ذلك الحق فى التاريخ وبالمبلغ المحدد فى عقد الإيجار التمويلى.

جـ- تبلغ مدة العقد ٧٥٪ على الأقل من العمر الإنتاجى الأصلى للمال المؤجر.

د- أو (بدلاً من ذلك) كانت القيمة الحالية لإجمالى القيمة التعاقدية عند نشأة العقد تمثل ٩٠٪ على الأقل من قيمة المال المؤجر .

هـ- القيمة الإيجارية هى المتفق عليها مقابل الحق فى استخدام الأصل المؤجر تأجيراً تمويلياً . وإجمالى القيمة التعاقدية تساوى إجمالى القيمة الإيجارية مضافاً إليها ثمن الشراء (ثمن شراء المستأجر للأصل المؤجر وانتقال ملكيته إلى المستأجر فى التاريخ المحدد بالعقد) .

و- الإيراد من عقود التأجير التمويل يشمل معدل العائد الناتج من عقد الإيجار مضافاً إليه مبلغ يعادل قسط الإهلاك الدورى ويثبت الفرق بين هذا الإيراد وبين القيمة الإيجارية المستحقة عن الفترة المحاسبية فى حساب مستقل مدين أو دائن .

ز- المال المؤجر أصل ثابت مؤجر وليس استثماراً عقارياً [٣٥] .

وعلى أساس مما تقدم فإن طبيعة عائد الاستثمار العقارى بالقرار ٢٠٤ تختلف عن طبيعة عائد عقود التأجير التمويل - بمعيار المحاسبة (المصرية) رقم ٢٠ - والذى أورد له القرار ٢٠٤ الحساب رقم ٤١٦ . وكما أشرنا - فإن حـ / ٤١٧ هو

الحساب المقرر لإثبات عائد الاستثمار العقارى .

ويلاحظ عن الاستثمار العقارى وفقاً للقرار ٢٠٤ ممكن أن فإن الشركة مالكة الأرض - التى تقرر أو تم البناء عليها وحدات سكنية أو إدارية - تنتهى منفعتها فى الأرض ببيعها للمشترين الآ إذا كان هناك «جعل» أو ما شابه. وبكلمات أخرى فإن هذه الأرض لن تدر عائداً سنوياً إلا إذا تم النص فى عقود البيع على ذلك وهو ما يحدث عادة . وقد أخذ القرار ٢٠٤ ذلك فى حسابه عند شرحه للحساب ٤١٧ ، كما جاء فيما تقدم .

٣-٢-٤ المعيار ١٦

٣-٢-٤-١ متطلبات تتفق مع معيار IAS ٤٠

يتطلب المعيار ١٦ المحاسبة عن الاستثمارات - ضمن معايير المحاسبة المصرية أنه :

* «على المنشآت التى تحتفظ باستثمارات عقارية أن تتبع أياً من :

أ- معالجتها كأصول ثابتة وفقاً للمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها .

أو ب- المحاسبة عنها باعتبارها استثمارات طويلة الأجل .

* تفضل بعض المنشآت معاملة استثماراتها العقارية كاستثمارات طويلة الأجل بينما يفضل البعض الأخر معاملتها وحساب إهلاكها طبقاً للسياسات المحاسبية التى تستخدمها المنشأة فى معالجة الأصول الثابتة بما يتفق والمعيار المحاسبى المصرى الخاص بالأصول الثابتة وإهلاكاتها .

* ترى المنشأة التى تعامل الاستثمارات العقارية كاستثمارات طويلة الأجل أن التغير فى القيمة العادلة لهذه الاستثمارات - والتى هى عادة قيمتها السوقية - أكثر أهمية من قيمة إهلاكها ولذا فإنها تعيد تقييم استثماراتها العقارية دورياً وبانتظام ، وإذا أخذ بالقيم العادلة للعقارات كقيم دفترية لها فإن أى تغيير فى هذه القيم يتم معالجته وفقاً لنص الفقرة رقم ٣٢ من هذا المعيار . وإذا لم يؤخذ بالقيم العادلة وتسجيلها كقيم دفترية فيجب الإفصاح عن ذلك كسياسة محاسبية .

* .. إذا كان قد تم إعادة تقييم الاستثمار من قبل أو تم إثباته بالقيمة السوقية وحولت الزيادة على القيمة الدفترية إلى فائض إعادة التقييم فيجب على المنشأة إتباع سياسة إما بتحويل قيمة فائض إعادة التقييم المتبقى لهذا الاستثمار إلى الدخل أو تحويله إلى الأرباح المرحلة على أن تطبق هذه السياسة بصورة ثابتة وفقاً للمعيار المحاسب يالمصرى الخاص بصافى ربح أو خسارة الفترة والأخطاء الجوهرية وتغيير السياسات المحاسبية» [٣٦] .

٣-٢-٤-٢ معالجة الاستثمار العقارى كالأصل الثابت وإعادة تقييمه

يسمح المعيار ١٦ أن تتم معاملة الاستثمار العقارى أما كأصل ثابت أو كاستثمارات طويلة الأجل رغم أن الاستثمار العقارى كأصل – وفقاً لتعريفه المتعارف عليه – يختلف عن الأصل الثابت فى أكثر من جزئية وأهمها استخدامه إذ بينما يتطلب اعتبار البند أصلاً ثابتاً أن تستخدمه المنشأة المالكة ذاتياً فى عملياتها الرئيسية وغير الرئيسية فى حين أن أساس اعتبار البند استثماراً عقارياً (عقاراً مستثمراً) هو استخدام الغير له وعدم استخدام المنشأة المالكة له خلال فترة استثماره (ايجاره) . وعلى كل فإن المقصود من تطبيق معيار الأصول الثابتة على العقار أن يتم إهلاك تكلفته .

وقد أوردنا فيما تقدم ، على أساس تعريفات بعض المعايير للعقار المستثمر ، وجود فرق بين معالجة البند كأصل ثابت وبين معالجته كعقار مستثمر أو استثمار عقارى وبالتالى فإن إعتبر البند عقاراً مستثمراً فإنه لايبوب كأصل ثابت إلا إذا انتفى شرط اعتباره مستثمراً ، كأن تعزف المنشأة عن جعله عقاراً للاستثمار .

ومما جاء فى معيار ١٦ كذلك مايلى :

* يتم قياس الاستثمار العقارى (أو العقار المستثمر) وإثباته على أساس أحد بديلين : القيمة العادلة أو التكلفة . وهو مايتفق بصفة عامة مع المعيار IAS ٤٠ وإن كان الأخير يركز على قياس (وإثبات) العقار المستثمر بالقيمة العادلة .

* ويتطلب المعيار ١٦ فى فقرته ٢٩ الرجوع إلى الفقرة ٣٢ والتى تتطلب – ضمن ماتتطلبه – ترحيل فائض إعادة التقييم إلى الدخل (والمقصود قائمة الدخل) أو تحويله إلى الأرباح المرحلة . ولقد سبق وناقشنا تلك المسألة (فصل ٣) .

* ويتضمن المعيار ١٦ مسألة – سبق إثارتها – تتعلق بحساب فائض إعادة التقييم . ويفهم من المعيار أنه يتم حساب هذا الفائض للمفردة (... تحويل فائض إعادة التقييم المتبقى لهذا «الاستثمار» ويميل تفسير «الاستثمار» على أنه مفردة .

٤- ملخص

الاستثمار – وكما هو معلوم – أصل من أصول المنشأة المالكة له ، وهو بالتالى

يدر لها عائداً دورياً أو يزيد القيمة الرأسمالية أو كليهما معاً . وللاستثمار ، كالبنود **الأخرى ، دورة تبدأ بالنقدية التى ينبغى استخدامها ذلك أنه ليس مجرد امتلاك منشأة (أو فرد) للنقدية بخزائنها ، وكما يرى البعض ، ودون استخدامها – هو استثمار بل على العكس ففى ظل ارتفاع الأسعار التضخم فإن القوة الشرائية لتلك النقود بالخزائن تتناقص** . والتنمية الرأسمالية نتيجة الاستثمار تتم على الأصل بالتالى تشمل التنمية المنشأة ككل . ومن أهم أنواع الاستثمار شراء الأوراق المالية بالمساهمة فى رؤوس أموال المنشأت التى أصدرتها – عندما يكون الاستثمار فى شراء أسهم تلك المنشأت المصدرة – سواء بغرض السيطرة عليها أو بغير ذلك . ويعتبر القانون البريطانى – كما يرى بعض المحاسبين – الاتجار أو التعامل (أو حيازة) الذهب والفضة نوعاً من الاستثمار كالتأمين . والعقارات المستثمرة نوعاً من الاستثمار . وواضح من مسماها أنها تشتمل فقط على الأراضى والمبانى (العقارات) أو أجزاء منهما (وفقاً لمعيار IAS ٤٠) فى حين أن القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ قصرها فقط على الأراضى (دون المبانى) التى تقرر بيع المبانى السكنية أو الإدارية التى ستقام عليها – أى دون بيعها هى – ومن ثم فهى لن تشكل استثماراً إلا إذا نصت عقود البيع على أن يسدد المشترون ، سنوياً ، مبالغ ما عن تلك الأرض وممكن أن يكون حينئذ استثمارا ضعيفا . ومن أهم الفروق بين البند الذى يعتبر أصلاً ثابتاً وذلك الذى يعتبر عقاراً مستثمراً أن الأول تستخدمه المنشأة ذاتياً فى عملياتها سواء الرئيسية أو غير الرئيسية (وقد أشار معيار المحاسبة المصرية رقم١ أنها العمليات الرئيسية فقط) والثانى يستخدمه الغير (المستأجرون) . ولقد صدر فى بريطانيا معياراً لمعالجة العقارات المستثمرة وكذلك صدر معياراً IAS (٤٠) لمعالجتها .

مراجع

فصل (٩)

1- See :

* SFAS 115, (summary 1, FASB, in Delaney (Ed), Wiley's CPA Exam, 2000, op. cit., p. 871.

* SFAS, 115, FASB, in Schroeder and Clark, 1998, op.cit., p. 413.

2- See :

* Act, 1986, in Davies, Paterson and Wilson, op.cit p.717 .

* Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit. p. 717.

* MacNamara,1990, op.cit. p. 21.

3- IAS 25 Investments. summary,-1986 , IASC, paras. 2-5.

4- Ibid, para 7.

5- Weygandt, kieso and kell, 1993, op.cit., p. 710.

٦- أنظر :

* النظام المحاسبى الموحد ، مراجعة ١٩٩٠ ، ص١٤٤ .

* المعيار ١٩ «المحاسبة عن الاستثمارات» ضمن المعايير المحاسبية ، ١٩٩٦، فقرة (٣) .

* المعيار ١٦ «المحاسبة عن الاستثمارات» ضمن معايير المحاسبة المصرية ، ١٩٩٧ ، فقرة ٣ .

* IAS 40 (Summary), para. 7.

7- Weygandt, kieso and kell, 1993, op.cit., p. 709.

8- See :

* Credit Suisse, **Global Investor**, Private Banking, May-July 2004, p. 13

* البنك الدولى – تقرير عن التنمية فى العالم ٢٠٠٢ ، مركز الأهرام للترجمة والنشر ص٢٣٩ .

* The International Bank for Reconstruction and Development, World Bank World Development Indicators 2001, pp. 206 and 226.

9- Weygandt, kieso and kell, 1993 op. cit., p. 710 and 711.

10- Ibid.

11- Harrison, 1998, op.cit., p. 135.

12- See :

* Schroeder and Clark, 1998, op.cit., p. 216.

* Moore, and Jaedick, 1967, op.cit., p. 16.

* Kieso and Weygandt, 1998, op.cit., pp. 40 and 223.

13- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit., p. 718.

14- Ibid.

15- Ibid, p. 720.

16- Ibid, p. 727.

17- IAS 25 (summary), para. 7.

١٨- المعيار ١٩ (ضمن المعايير المحاسبية) الفقرة (١٠) .

19- SSAP 19 Investment Properties, ASC, Amended 1991, para 7, in Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit., p. 640.

20- See :

* Ibid (para 8 and 9).

* Sangster, 1997, op.cit. p. 78.

21- IAS 40 Investment Property (Summary), 2001, para. 10.

22- Ibid, para. 2.

23- Ibid, para. 6.

24- Ibid, para. 5.

٢٥- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٢١ .

٢٦- معيار ١٩ المعايير المحاسبية ، الفقرتان ٧ ، ٨ .

٢٧- معيار ١٦ معايير المحاسبة المصرية ، فقرة رقم ٣ .

28- SSAP 19, paras. 10 and 11, in Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit. p. 670.

29- Alexander and Britton, 1994, op.cit., pp. 301 and 302.

30 - See :

* Elliott and Elliott, 2002, op.cit., p. 400.

* SSAP 19, para 6.

31- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit., p. 688.

32- IAS 40 (summary) 2001, paras. 8-10.

33- Sangster, 1997, op.cit., p. 295.

٣٤- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الثانية ص٢٧ .

٣٥- المعيار المحاسبى المصرى رقم (٢٠) القواعد والمعايير المحاسبية المتعلقة بعمليات التأجير التمويلى ، ملحق قرار وزارى رقم ٤٧٣ لسنة ١٩٩٧ بتعديل بعض أحكام القرار الوزارى رقم ٨٤٦ لسنة ٢٩٩٥ بإصدار اللائحة التنفيذية للقانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٥ فى شأن التأجير التمويلى ، الفقرات ٢-٦ .

٣٦- المعيار ١٦ المحاسبة عن الاستثمارات ، معايير المحاسبة المصرية ، الفقرات ٢٧-٢٩ و ٣٢ .

١٠ - ميكانيكية الحسابات النهائية التقليدية (وقرار ٢٠٤)

١- مقدمة

تتضمن القوائم المالية المنشورة (وغير المنشورة) البيانات المالية الإجمالية عن نتائج نشاط منشأة ما عن فترة مالية منصرمة (طالما أن البيانات فعلية وليست تقديرية) وهى عادة سنة مالية ومركزها المالى فى نهاية تلك السنة المالية . ولأن تلك البيانات لسان حال المنشأة فالمفروض أن تعكس بصدق وبشفافية transparence النتيجة الحقيقية والعادلة لنشاطها عن تلك السنة ومركزها المالى الحقيقى والعادل فى نهاية هذه السنة. ولقد أصبح مصطلح «الشفافية» أكثر المصطلحات تداولاً بين المحاسبين (وبين غيرهم) وهم يعملون دائماً على تطبيقه بجدية . ولقد صدر المعيار IAS رقم١ عرض القوائم المالية (١٩٩٨) ثم صدر مؤخراً (٢٠٠٢) المعيار رقم١ المعدل (ضمن معايير المحاسبة المصرية بنفس العنوان مبيناً أنواع وأسس وقواعد ومتطلبات عرض القوائم المالية وكان قد صدر قبله القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ بمتطلبات معينة وبأنواع للقوائم المالية وللحسابات الواجب إعدادها ونشرها (وأيضاً غير المنشورة) تزيد عما تطلبه معايير المحاسبة - وذلك لغرض أساسى هو إظهار تلك الشفافية لمستخدم(١) تلك البيانات وفقا لما سبقت الإشارة إليه . ويلاحظ أن مسميات بعض الحسابات (بالقرار ٢٠٤) وأحياناً المعالجات المحاسبية تبدو جديدة على المحاسبة فى كثير من المنشأت فى مصر .

ولقد تناولت معيار IAS رقم١ عرض القوائم المالية ترجمة وشرحا ، فى كتاب سابق وقبل أن يصدر القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ومعيار المحاسبة المصرية رقم ١ - ولكن لأن هذا القرار جاء بالقوائم المالية الأساسية وبحسابات تحليلية بشكل تفصيلى وهام - وتناولنا جوانباً منه فيما تقدم بهذا الكتاب - فإنه كان من الأهمية بمكان مناقشة هنا جزئية أخرى ترتبط بميكانيكية حسابات النتيجة تقليدياً وماجاء بالمعايير مقارنة بالقرار ٢٠٤ .

ويهدف هذا الفصل عرض أهم ما يرتبط بمكانيكية التعامل بين الحسابات التقلدية لإظهار مجمل وصافى الأرباح بالتركيز على متطلبات القرار ٢٠٤ .

٢- الحسابات الختامية (النهائية)

٢-١ مفهوم محاسبى عام متعارف عليه

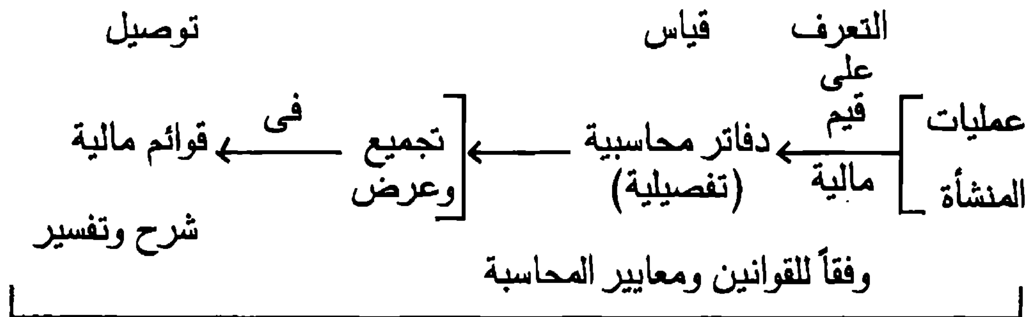
من أهداف المحاسبة المالية إثبات (وتبويب) قيم العمليات والمعاملات التى قامت بها المنشأة – فى داخل البلاد وفى خارجها – فى دفاترها المحاسبية باستخدام قواعد وطرق محاسبية يعتمد عليها عادلة ومتفق عليها مع تجميع تلك القيم وإظهارها فى صورة إجمالية بالقوائم المالية ثم تفسيرها والتقرير عليها بما يفيد مستخدم تلك القوائم وقبل ذلك يفيد ملاك المنشأة وإدارتها .

فالمحاسبة وفقاً لتعريف لجنة إحدى أهم جمعيات المحاسبين فى العالم ومن أقدمها وهى جمعية المحاسبين الأمريكية AAA – سنة ١٩٦٦ – هى :

«... عملية التعرف على وقياس وتوصيل المعلومات الاقتصادية لكى توفر الحكم المبنى على معلومات وتساعد مستخدمى المعلومات على صنع قراراتهم ..

... The process of identifying, measuring, and communicating economic information to permit informed judgments and decision by users of the information. [٢]

«شكل رقم (١٦) اظهار القيم المالية بالمنشأة محاسبيا »



فالعملية المالية الواحدة فى منشأة صناعية مثل أجر عامل أو قيمة خامة تثبت تفصيلاً فى الدفاتر المحاسبية ثم يتم تجميعها فى قوائم مالية فى نهاية فترة مالية معينة . وبكلمات أخرى أن العملية الواحدة (قد تكون فى نشاط ما للمنشأة : صناعى أو بيعى أو إدارى أو غيره) يترتب عليها قيمة (سواء تكلفة أو مصروف أو إيراد أو سداد أو تحصيل إلى ومن موردين ومدينين ... الخ) تظهر أثارها فى القائمة المالية . ويتم تجميع القيم للعمليات والمعاملات التى أجرتها المنشأة خلال فترة معينة إتفق

المحاسبون كما أشرنا على أنها ١٢ شهراً فى حساب نهائى final account أو ختامى كما يطلق عليه فى بعض الدول الأجنبية والعربية ومنها مصر . وقد يكون الحساب الختامى على شكل حساب (حرف T) كما قد يكون على شكل قائمة (تجمع البنود وتطرح رأسيا) .

ورجوعاً إلى تعريف لجنة جمعية المحاسبين الأمريكية (السابق الإشارة إليه) يمكن أن نستنتج عدداً من الوظائف الهامة للمحاسبة ، ورغم أن الكثير منها معلوم للكثيرين إلا أنه لأهميته ينبغى عرضه :

* توفر المحاسبة (ومن ثم يعطى المحاسبون) بيانات مالية مفيدة ولكنها أيضاً اقتصادية economic . فتبين قائمة الدخل (مثلاً) تكاليف الإنتاج وقيمة البيع وقيمة المخزون الباقى وهى ليست فقط بنوداً مالية للإنتاج والبيع (للمنشأة) وإنما هى أيضاً بيانات اقتصادية . وكان للنظام المحاسبى الموحد دوراً كبيراً فى عرض مثل تلك البيانات خدمة للمستوى القومى .

* تحديد أو التعرف على القيمة الاقتصادية للبند أمر لازم - فالمحاسب بمساعدة مهندس مثلاً يمكنهما تقدير العمر المفيد لآلة فى قسم الإنتاج الصناعى . وهذا العمر المفيد تتناوله التعريفات المعنية ولغة المحاسبة فى أواخر التسعينات من القرن الماضى - وليس فقط سنة ١٩٦٦ عند صدور تعريف لجنة AAA - على أنه منافع اقتصادية (من هذا الأصل) للمنشأة يترتب عليها أو هى تدفقات نقدية (للمنشأة) .

* قياس المعاملة أو البند مالياً واقتصادياً ، إذ لايقتصر التعرف على إثبات أجر عامل فى قسم الإنتاج الصناعى مثلاً على الزوايا المالية والمحاسبية والإدارية فحسب بل لابد من التعرف على والتأكيد على ، مدى الحاجة لهذا العامل فى هذا القسم ومدى أهمية مساهمته فى الإنتاج الصناعى ومستوى مهارته وكل هذا وغيره فى حدود معايير الأداء المتعارف عليها عالمياً .

* كما يتم أيضاً قياس المعاملة أو البند باتباع قاعدة محاسبية متعارف عليها وعادلة كإثبات الأجر بالتكلفة مثلاً .

* توصل المحاسبة تلك البيانات المالية كاملة لكل من يستخدمها . وبكلمات أخرى فإن القوائم المالية (التى تعرض أو توصل تلك البيانات) ينبغى أن تكون بنودها

شاملة غير منقوصة وعادلة وتستخدم المنشأة لإعدادها وعرضها قواعد متعارف عليها تتناسب مع كل معاملة أو كل بند وتتحقق فيها الشفافية (أى تعرض للخارج ماهو بالداخل فعلاً) .

* ويهم أن تلحق بالحسابات والقوائم المالية (البيانات المالية) التفسيرات والتفصيلات اللازمة لكل بند مثبت بها و حتى غير مثبت ولكن له تأثير هام . وكما إذا لم تكون المنشأة مخصصاً لدين ما يبدو أن احتمالات تحصيله ٢٠ ٪ فقط .

* وكل قائمة بيان مالى . وتبين القوائم المالية بيانات مالية مثل مبلغ الأصول الثابتة (وغير المتداولة) والمتداولة والإلتزامات ورأس المال العامل وأرباح الإجمالية للنشاط أو خسائره عن فترة (سنة مثلاً) مالية والأرباح الصافية للفترة (أو للسنة) المالية أو خسائرها .

٢-٢ متطلبات فى الحساب النهائى (المنشور)

٢-٢-١ متطلبات عامة

وهناك عدد من المتطلبات ينبغى أن تتوفر فى الحساب النهائى أو الختامى المنشور – أى الحساب المعروض disclosed على جمهور الناس عامة – منها مثلاً :

أ- تطبيق القوانين واللوائح :

وفى هذا يذكر «أ.ر.جننجز. A.R. Jennings أن إعداد الحسابات النهائية فى الأشكال المتعددة للمنشأت بما فى ذلك الشركات المحدودة various forms of business including limited companies يتم لغرض التقرير الداخلى internal reporting» (٣) .

والمقصود بالشركات المحدودة هى الشركات ذات المسئولية المحدودة . والتقرير الداخلى هو جزء مما يستفيد به المحاسب الذى يعد تقريراً عن القوائم المالية ويفيد به الغير وفى بريطانيا حدد قانون الشركات الصادر فى ١٩٤٨ ، ثم فى ١٩٨١ ، و ١٩٨٥ ، و ١٩٨٩(CA 1948, 1981, 1985 and 1989) – وكما هو الحال فى القوانين فى دول العالم – شكل وطريقة عرض بنوداً معينة فى الحسابات الختامية – خاصة المنشورة – خدمة للمتعاملين ، أو من يرغب فى التعامل مع منشأة أو أكثر . يضاف إلى هذا بأن هناك إلزام بأن تكون بعض الحسابات منشورة ، ولايغير من ذلك وجود حسابات أخرى غير منشورة .

وتحدد بورصة الأوراق المالية Security and Exchange Commission SEC (فى أمريكا)متطلبات معينة فى الحسابات الختامية المنشورة . وكثيراً ماتصدر القواعد المنظمة للتعامل مع البورصة – خاصة فى عرض الحسابات والقوائم الختامية – فى قانون (وفى مصر وكما هو معلوم ينظم القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ بإصدار قانون سوق رأس المال وتعديلاته التعامل فى البورصة وأنشطة أخرى) .

ب – مراعاة معايير المحاسبة

إضافة إلى متطلبات القوانين وبورصة الأوراق المالية ينبغى مراعاة ماتتطلبه معايير المحاسبة المالية ومعايير محاسبة التكاليف وما إلى ذلك .

جـ- استخدام كافة ماتتطلبه مبادئ المحاسبة في الإثبات :

ينبغى ، وبصفة عامة ، أن يتم إثبات قيم عمليات المنشأة (دفترياً وبالختاميات والقوائم المالية) على أساس من المبادئ والممارسات المحاسبية المتعارف والمتفق عليها (جاب GAAP) .

وعن تلك المبادئ فإن المعيار الأمريكى ٢ (SFAC 2) – «الخصائص (الموصفة) للبيانات المحاسبية -Qualitative Characteristics of Accounting In formation" (ويلاحظ أن هذه المعايير ضمن مجموعة (قوائم) بيانات مفاهيم المحاسبة المالية بخلاف المجموعات الأخرى مثل SFAS ، SFA Opinions ..) – يهدف توصيف الخصائص التى تجعل المعلومات المحاسبية مفيدة ويضع قواعد اختيار وتقييم البدائل المحاسبية ، معتمداً فى ذلك على بيانات مجلس معايير المحاسبة المالية FASB وكذلك يعتمد على متطلبات المعيار الأمريكى ١ (FASC 1) «أهداف التقرير المالى Objectives of Financial Reporting» .

ويحدد المعيار الأمريكى ٢ مواصفات (جودة) المعلومات المحاسبية / ومواصفات خاصة (لصنع) القرارات. ومن هذه المواصفات أن تكون البيانات : أ– مناسبة : من ناحية إمكانية تأثير المعلومة على صنع القرار ، وتحسين قدرة صناع القرار على التنبؤ predective value ، وأن تساعد البيانات فى حصول المستخدمين على رجع صدى feedback value يفيدهم فى تأييد توقعات معينة أو تصحيحها ب– يعتمد عليها : كأن تكون خالية من الأخطاء ومن التحيز freedom from error

وأن تكون قابلة للتحقق منها وأن تتمتع بالمصداقية faithfulness and bias وأن تكون طبيعية (أى على طبيعتها دون تغيير يؤدى إلى أى تحيز) . كما ينبغى أن تعالج البيانات مسألة الأهمية materiality وأن تأخذ فى حسابها علاقة التكاليف بالمنافع (بالإيرادات costs benefits) .

ويتضمن المعيار رقم ٥ «مفاهيم» (SFAC 5) – السابق تناوله – متطلبات هامة للقوائم المالية . وفيما يتعلق بقائمة الأرباح والدخل الإجمالى (الشامل) St.te-ment of Ernings nd Comprehesive Income. فإن هذا المعيار الأمريكى يتطلب ضمن ما يتطلبه وفقاً لما جاء مختصراً عنه أن تبين القائمة المالية مايلى :

أ– تبين القائمة كيف أن حقوق ملكية المنشأة زادت أو انخفضت من جميع المصادر (بخلاف العمليات مع ملاك المنشأة) .

ب– يشبه بند الأرباح earning مصطلح الربح الصافى الحالى ولكنه لايتضمن بعض التعديلات المحاسبية المثبتة فى الفترة الحالية «مثل التغير فى السياسات المحاسبية» .

جـ– تعتبر الأرباح مقياسا للأداء تختص بداءه primarily بدورات «النقدية إلى النقدية» Cash- to. - cash cycles

د– ويشمل الربح الشامل جميع التغييرات التى أثبتت على حقوق الملكية إلا تلك مع ملاك المنشأة (وفقاً لـ«معيار أمريكى ٦ SFAC 6») .

هـ–يستخدم مصطلحى أرباح وخسائر gains and losses للبنود التى تتضمنها الأرباح .

و– يستخدم مصطلحى التعديلات المحاسبية المجمعة والتغييرات الناتجة عن معاملات مع غير الملاك فى حقوق الملكية "cumulative accounting adjustments and other nonowner changes in equity" للبنود التى تم استبعادها من الأرباح ولكن تم تضمينها فى الأرباح الشاملة» .

يلاحظ أن مصطلح primarily يعنى بداءة أو بادئ ذى بدء وممكن أيضاً ترجمته إلى أصلاً (أو أساسا) .

وترتبط بهذه القواعد متطلبات الإثبات بالمعيار ٥ (SFAC 5) فيما تقدم (فصل ٦) .

ويمكن من المعيارين الأمريكين ٢ ، ٥ (SFAC 2 and 5) . **أن نعرض بعض الإيضاحات والملاحظات وبعضاً من متطلباتهما فيما يتعلق بقائمة (أو حساب) الدخل**

كما يلى :[٤]

* يلاحظ أنه بالرغم من أن المتطلبات المذكورة تتعلق بقائمة الدخل إلا أنه مع ذلك ركز المعيار على أن يربطها بمتطلبات قائمة المركز المالى أو حقوق الملكية . فمثلاً استعاض المعيار (٥) عن ذكر مصطلحى الإيراد والتكلفة (أو المصروف) وذكر بدلاً منهما ما يؤدى إليه هذان المصطلحان من زيادة أو نقص حقوق الملكية فالمعيار أخذ مباشرة بالمتعارف عليه بين المحاسبين من أن تحقق الإيراد يؤدى إلى زيادة حقوق الملكية وحدوث التكلفة (أو النفقة بصفة عامة) يؤدى إلى نقص تلك الحقوق .

* يتناول المعيار (٥) ثلاثة من المصطلحات يدل كل منها على الربح أو المكسب (الاكتساب) هى earnings أرباح أو أحياناً إيرادات ، و Income دخل (وأحياناً إيراد) ، gains مكاسب أو أرباح . والمصطلح الأول سبق مناقشة تفسيرا لما قد ينم عنه عند تناول الإيراد وضرورة أن يكون المبلغ مكتسباً earned حتى يصبح إيراداً (مع تحقق شروطاً أخرى للإيراد) . ولأن مصطلح الاكتساب يرتبط بتحقق الإيراد ولأن الإيراد يرتبط بعملية البيع كنشاط رئيسى للمنشأة (جميع المنشآت على أنواعها عادة) إذاً فإن حساب الربح المقصود هنا هو الربح الإجمالى أما الصافى فممكن أن يكون هو المقصود من الجزئية الثانية من عنوان هذا المعيار الربح الشامل (أى شامل عمليات عادية وغير عادية) إضافة إلى عمليات النشاط الرئيسى للمنشأة (إنتاج مباع) .

ويلاحظ أن المعيار الأمريكى (واتجاهات مماثلة كثيرة) يستخدم مصطلح الربح لكى ينم على نتيجة أعمال منشأة . ولكن هذا لايمنع من أن الخسارة ممكن أن تكون مقصودة أيضاً . ويلاحظ أن الكلام هنا على تحقق واكتساب الإيراد بغرض الربح .

* وحتى تساعد البيانات المحاسبية والمالية فى صنع القرارات (معيار ٢) . فإنه **ينبغى أن تكون البيانات** :

مناسبة : فتعطى مثلاً مايحتاج إليه المستخدمون من البيانات المالية وعما يتسألون عنه فيكون لها قيمة تلقائياً فمستخدموا البيانات يريدون معرفة مقدار الإنتاج فتكون هناك قائمة أو حساب (أو بيان) يوفر مثل هذا المطلب ، وهو حساب الإنتاج

الذى يبين ليس فقط تكلفة ماتم إنتاجه خلال فترة بل أيضاً تكلفة (أو ق . ب .ص) ما كان موجوداً أول وأخر المدة + قائمة للإيضاحات والتفسيرات .

يعتمد عليها : أى خالية من التحيز ومن الأخطاء وعادلة وحقيقية .

لها مصداقية : وتعتمد على قواعد متعارف عليها مناسبة . تطبق على كل عملية مالية القاعدة المناسبة المتعارف عليها .

تطبيق قاعدة الأهمية مثل أن يظهر البيان الهام فى القائمة المالية فى بند مستقل وغير الهام يتم إدماجه مع بنود أخرى غير هامة .

٢-٢-٢ للمعاملة الواحدة أكثر من قاعدة

فمن المعروف أنه عند معالجة أى عملية تجارية أو مرتبطة بأى نشاط أخر بالمنشأة التجارية أو الصناعية (أو غيرهما) هناك أكثر من قاعدة محاسبية متعارف ومتفق عليها يمكن استخدامها . ومن المعروف أن كل قاعدة تؤدى كثيرا إلى نتيجة تختلف عن النتيجة التى تتحقق من استخدام قاعدة أخرى متعارف عليها أيضاً . ففى حساب الاهلاك مثلاً هناك أكثر من طريقة (قسط ثابت/متناقص/ ...) وفى تحديد العمر المفيد للأصل الثابت هناك أكثر من تقدير لنفس مفردة الأصل (آلة مثلا) والتى تعمل فى نفس الظروف (ممكن تقدير العمر بعشر سنوات أو أقل أو أكثر) . ونفس الشئ فى تحديد تكلفة المنصرف من الخامات للإنتاج الصناعى (فيفو وليفو ...) وفى تحديد مخصص الديون المشكوك فى تحصيلها - بما يترتب عليه أن تظهر من ذات البيانات المالية أكثر من نتيجة مختلفة للمنشأة الواحدة ، **وجميع تلك النتائج مبنية على مبادئ وقواعد وممارسات محاسبية متعارف ، ومتفق ، عليها** . وقد يترتب على ذلك أن يتخذ مستخدم البيانات المالية المنشورة لمنشأة ما ، قراراً مبنى على تلك البيانات مقارنة ببيانات منشأة منافسة خاصة إن لم تكن بياناتها المنشورة كافية ومفيدة ذلك أن البيانات غير المكتملة تعطى لمستخدمها انطباعاً مضللاً وغير حقيقى بأن مثلاً ربح هذه يزيد عن تلك ثم يتضح أن السبب ليس فى زيادة كميات الإنتاج المباع وإنما لأن الأولى حسبت إهلاك الآلات بمعدل ٥ ٪ فى حين حسبته الثانية لنفس النوعية من الآلات ونفس ظروف التشغيل وحالة الآلات بمعدل ١٥ ٪ . ويبنى مستخدم بيانات المنشأة قراره بشراء أسهم أو إقراض المنشأة الأولى على جزئية تحقيق ربح دون معرفة كيف تحقق .

وكانت قد أثيرت فى بريطانيا – وفى دولة أخرى – فى الستينات من القرن الماضى ، ومازالت تثار ، رغم صدور معايير المحاسبة الدولية – انتقادات لمهنة المحاسبة فى هذا الخصوص لأن البيانات المالية للمنشآت ممكن التحكم (أو التلاعب بغرض ما) فيها (أى حسب رغبة المحاسبين وإدارة المنشآت) بما يؤدى عادة إلى اختلافات ضخمة فى النتائج . ويذكر «جننجز» أنه عندما وضعت شركة صناعية بريطانية عملاقة هى AEL تحت سيطرة وإدارة شركة عملاقة أخرى GEC قدر المحاسبون الأرباح المتوقعة للشركة الأولى وقبل تلك السيطرة للسنة المنتهية فى ١٩٦٧/١٢/٣١ بمبلغ ١٠ مليون جنيه استرلينى .. ثم كانت النتيجة الفعلية عن ١٥ شهر منذ الإدارة الجديدة فى ١٩٦٨/٣/٣١ خسارة ٥,٩ مليون جنيه استرلينى (ويلاحظ أن الفرق بين التقديرات والفعليات قد لايعنى أحياناً إلا اختلافاً فى الاجتهادات المحاسبية أى أن ذلك ليس من مظاهر التحكم فى الأرقام المالية – الذى قد يراه «جننجز» – وإنما هو سوء التقديرات المستقبلة أو حدوث ظروف مفاجئة أثناء التنفيذ لم تكن فى الحسبان عند وضع التقديرات (٥) .

وفى محاولة لتلافى ذلك (استخدام قاعدة متعارف عليها بدلاً من أخرى متعارف عليها أيضاً لمعاملة ما بما يرتب اختلافات كبيرة فى النتائج) تشكلت فى بريطانيا لجنة – لوضع معايير المحاسبة أى لتوحيد المعالجة المحاسبية للمعاملة الواحدة فى المنشآت المختلفة ومحاولة إيجاد قاعد واحدة أو متطلب واحد أو مجموعة بعينها لاينشأ استخدام أياً منها اختلافات جوهرية لإثبات قيمة كل معاملة ، محاسبياً أو لإثبات قيمة معاملات متشابهة ، محاسبياً – سميت لجنة معايير المحاسبة Accounting Standard Committee ASC (تغير اسمها فيما بعد إلى مجلس معايير المحاسبة ASB ، يشبه فى اسمه مجلس المحاسبة المالية الأمريكى FASB) . وتضم هذه اللجنة فى عضويتها مجموعة منتقاة من المعاهد والجمعيات المهنية ذات الخبرة والتخصص والفاعلية :

أ- معهدا المحاسبين القانونيين فى انجلترا ويلز ، وفى اسكتلندا وفى أيرلندا Institutes of Chartered Accountants in England and Wales, in Scotland and in Ireland.

ب- الجمعية (الموثقة) للمحاسبين القانونيين Chartered Association of Certi-

fied Accountants (بريطانية) .

جـ- المعهد الموثق والمحاسبون الإداريون -Chartered Institute and Manage ment Accountants (بريطانى) .

د- المعهد (الموثق) للمالية العامة والمحاسبة -Chartered Institute of Public Fi nance and Accountancy . [٦] (بريطانى) .

ويلاحظ أن بريطانيا تستخدم كثيراً مصطلح chartered الذى يمكن أن يعنى قانونى أو رسمى وممكن أيضاً يترجم إلى موثق .

وتبدى بريطانيا - وغيرها من الدول المتقدمة ومنها أيضاً مصر ودول عربية أخرى كالسعودية والأردن والكويت وغيرها - اهتماماً كبيراً بتوحيد المعالجات المحاسبية لذلك فإنه صدر فى تلك الدول معايير للمحاسبة المالية وللمراجعة وللتكاليف وكان الإعداد والإصدار أما من مهنة المحاسبة أو من الدولة (الحكومة) . أو/ومنهما معاً[٧] . وكما أشرنا فقد بدأت مصر منذ مطلع القرن الماضى بإصدار مايسمى «قواعد إعداد الموازنة والحسابات ثم النظام المحاسبى الموحد (١٩٦٦) ثم المعايير المحاسبية (١٩٩٦) ومعايير المحاسبة المصرية (١٩٩٧وبعدها) والقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ (إلى غير ذلك) . وكانت مصر قبل هذا - منذ قدماء المصريين سباقه -وكما أشرنا ، فى عمليات إثبات المحاسبة والمراجعة ، وضرورة توحيد القواعد المحاسبية التى يتم العمل بها حتى لا يتم استخدام قاعدة متعارف عليها ولكنها غير مناسبة بدلاً من أخرى متعارف عليها أيضاً ولكنها أكثر عدالة وأكثر مناسبة لمعالجة ذات العملية المالية الواحدة محاسبياً بما يؤدى إلى تغيير جوهرى فى مبلغ الربح حيث يمكن أن يزيد أو ينقص بمعدلات ضخمة أو قد تنقلب النتيجة من ربح إلى خسارة والعكس صحيح [٨] .

٢-٣ الحساب النهائي يضم إجماليات الفترة

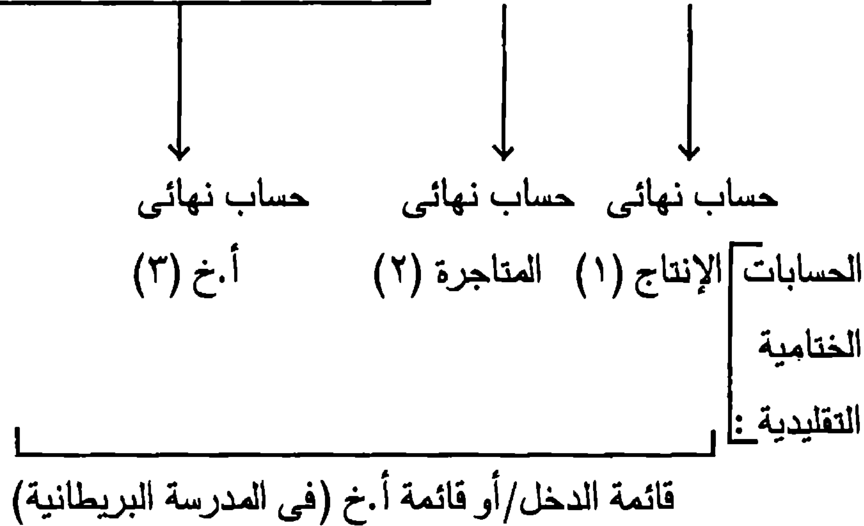
٢-٣-١ التكلفة والإيراد

تظهر الحسابات النهائية (الختامية) إجماليات التكاليف والإيرادت عن الفترة المعنية وفقاً لنظام إثبات الفعليات (وتعد تلك الحسابات أيضاً تقديريا) :

أ - تكاليف الإنتاج ، ب- مصروفات (وأحياناً يستخدم مصطلح تكاليف) البيع ، جـ- المبيعات ، د- المصروفات الإدارية ، هـ- قيمة العمليات العادية الأخرى

التى أجرتها المنشأة ، وغير العادية ، و- الربح الإجمالى والربح الصافى قبل استحقاقات الضرائب . وبكلمات أخرى فإن تلك الحسابات تظهر محصلة النشاط الأساسى للمنشأة وأنشطتها الفرعية .

وللربح - بمرحلتيه الأساسيتين - المعادلة المشهورة التالية :



قائمة الدخل/أو قائمة أ.خ (فى المدرسة البريطانية)

(فى معظم المدارس المحاسبية) .

٢-٤ الحسابات الختامية بالقرار ٢٠٤

٢-٤-١ قائمة دخل وحسابات تحليلية

تطلب القرار ٢٠٤ أن تعد المنشآت ، التى تعمل به ، فى نهاية الفترة المالية (قد تكون سنة مالية أو أقل أو أكثر) عدداً من القوائم المالية الأساسية والحسابات التحليلية وهى : **القوائم المالية** أ- قائمة المركز المالى ب- قائمة الدخل جـ- قائمة توزيعات الأرباح المقترحة د- قائمة التدفقات النقدية هـ- قائمة التغير فى حقوق الملكية و- الإيضاحات والمعلومات المتممة للقوائم المالية ز- قائمة الإنتاج والقيمة المضافة . **والحسابات التحليلية** هى : أ- حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (حـ/٢٩١١) ب- حساب المتاجرة (حـ/٢٩١٢) جـ- حساب الأرباح والخسائر (حـ/٢٩١٣) . وهذه الحسابات التحليلية الثلاث هى حسابات نهائية (ختامية) [٩] .

ويلاحظ ن القرار ٢٠٤ يؤكد أن الإيضاحات والمعلومات هى قائمة متممة للقوائم المالية – ولم يضفها للحسابات التحليلية – بما قد يفهم منه أنها تخص ماجاء بتلك القوائم المالية دون الحسابات التحليلية . إلا أن الأصل أنه يمكن تضمينها أية تفسيرات لبنود وردت بالحسابات التحليلية ولم ترد بالقوائم المالية (وتطلب الأمر إيضاحها) . وتطبيقاً لذلك فإن القرار ٢٠٤ تطلب تضمين قائمة الإيضاحات المتممة للقوائم المالية بيانات عن تسعير المخزون الذى هو ضمن الحساب ٢٩١١ (١٠) . ومهما يكن من أمر فالمحاسبة علم تتشابك جوانبه بين بنود القوائم والحسابات التحليلية المتعددة . فحساب العميل يرتبط بالإيراد وحساب المورد يرتبط بالمصروفات وهكذا ثم أنه نجد **أن قائمة الدخل بالقرار ٢٠٤ لاتتضمن أية بيانات عن حركة المخزون** ولذلك فإن الأمر بداءه يتطلب الرجوع إلى حسابات المخزون المختصة أو حـ/ تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة – (حسب الأحوال إن كانت المنشأة المعنية تستخدم طريقة الجرد الدفترى المستمر أو الجرد الدفترى الدورى على التوالى) وإلى قوائم ضبط حسابات المخزون وممكن أيضاً لقوائم الجرد .. إلخ للتوصل إلى تلك البيانات ، مع الإشارة إلى ذلك فى قائمة الإيضاحات . إذاً فالمفهوم أن قائمة الإيضاحات والمعلومات المتممة للقوائم المالية ليست قاصرة على ماجاء فقط بالقوائم المالية دون ماجاء بالحسابات التحليلية .

ومن الملاحظ أن القوائم المالية والحسابات التى تطلبها القرار ٢٠٤ – وتبلغ فى مجموعها عشرة قوائم وحسابات – تزيد عن ماتطلبه المعيار IAS رقم١ وكذا المعيار (المعدل ضمن معايير المحاسبة المصرية – عرض القوائم المالية – من قوائم مالية فقط ، ودون أية حسابات تحليلية ، وهى خمسة فقط ١– الميزانية balance sheet و ٢– قائمة الدخل income statement ، و٣– قائمة التغيير فى حقوق الملكية changes in equity statement(أى قائمة التغييرات فى حقوق الملكية) غير تلك الناتجة عن معاملات رأس المال مع الملاك والتوزيعات عليهم changes in equity other than those arising from capital transactions with owners and distributions to owners(وهذه القائمة الأخيرة بديلة للقائمة السابقة عليها وفقاً للمعيار IAS ١) و ٤– قائمة التدفقات النقدية cash flow statement ، و٥– (وقائمة) بالسياسات المحاسبية ومذكرات شارحة accounting palicies and explanatory notes .

وجدير بالإشارة أن المعيار ١ (المعدل ضمن معايير المحاسبة المصرية) لم يتطلب سوى إعداد القوائم المالية الثلاثة الأولى (دون القائمة البديلة للتغير فى حقوق الملكية) مع استخدام ، وكما أشرنا ، مصطلح ميزانية بدلا من مركز مالى [١١] . ويلاحظ فى هذا أن المنشأة التى تعمل بالقرار ٢٠٤ وتعمل أيضاً بالمعيار ١ (المعدل ضمن معايير المحاسبة المصرية ، عليها أن تعد القوائم المالية والحسابات التحليلية العشرة .

٢-٤-٢ عن الحسابات التحليلية الثلاث

حساب تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة

يتضمن هذا الحساب ، عند إتباع المنشأة طريقة الجرد الدفترى الدورى (طريقة المخزون الفعلى) وكما أشرنا بنود المخزون (رصيد المخزون ، أول وأخر المدة ، وتكلفة الانتاج أثناء السنة – دون الخامات إذ أنها تعامل وفقا للقرار ٢٠٤ فى حساب مستقل) التى تظهر فى حساب الإنتاج التقليدى .

أى أن رصيد حـ/تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (حـ/٢٩١١)

= تكاليف الإنتاج (أو الشراء) عن الفترة ± رصيدا المخزون (إنتاج تام وغير تام) أول وأخر المدة .

أما المخزون أخر المدة من الخامات فيظهر فقط ضمن أرصدة الأصول المتداولة بقائمة المركز المالى ولايظهر فى حـ/٢٩١١ – باتباع هذه الطريقة (الجرد الدفترى الدورى) – سوى المستخدم من تلك الخامات دون أرصدتها (وذلك ضمن حـ/تكاليف الإنتاج حـ/٣٦ والذى يقفل رصيده المتضمن كافة تكاليف الإنتاج وضمنها الخامات فى حـ/٢٩١١) . أما إذا اتبعت المنشأة أسلوب الجرد الدفترى المستمر (طريقة المخزون الدفترى) فإن حـ/٢٩١١ لايظهر سوى رصيد تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (المستخرج من حـ/المخزون) . بمعنى أن حـ/٢٩١١ باتباع هذه الطريقة (المخزون المستمر) لن يتضمن رصيد أول المدة وتكاليف الإنتاج (أو الشراء) بما يعنى أنه لن يمثل أو يشبه حـ/الإنتاج التقليدى .

ولقد ضمن القرار ٢٠٤ الحساب ٢٩١١ – فى النموذج الذى أعده القرار له – أكثر من بند ممكن اعتباره من تكاليف الإنتاج غير المباشرة مثل الضرائب العقارية

والضرائب غير المباشرة . وقد يبدو أن هذين البندين ليسا من تكاليف الإنتاج لأنهما لم يؤديا «إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى» وهى العبارة التى تعتبرها معايير المحاسبة الأمريكية والبريطانية ومعايير IAS والمعايير المصرية ، وكما أشرنا ، مقياساً لاعتبار المبلغ المنفق تكلفة إنتاج من عدمه . فالضرائب وإن كانت مصروفاً إلا أنه ليس كأجر المشرف على العمال (تكلفة صناعية غير مباشرة) مثلاً - ومع هذا فإن الضرائب بصفة عامة تعتبر فى رأى الكثير من المحاسبين ومعايير المحاسبة من تكلفة الإنتاج المخزون (١٢) .

حساب المتاجرة حـ / ٢٩١٢

الوظيفة الأساسية لهذا الحساب مقابلة الإيرادات الأساسية «إيرادات النشاط» بالتكاليف التى أدت إلى جلبها والمحصلة هى الربح الإجمالى أو الخسارة الإجمالية :

إيراد النشاط + منح وإعانات (مختصة) - (تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة + تكاليف تسويقية «مواد وأجور ومصروفات») = رصيد حـ/٢٩١٢ (مجمل ربح أو خسارة) .

والمنح والإعانات المضافة لإيراد النشاط وصولاً إلى الربح الإجمالى (أو الخسارة الإجمالية) هى تلك فقط التى ترتبط بتكاليف النشاط الرئيسى مثل اعانة لمنشأة صناعية لتدفع أجور عمال المصنع ، فيمكن حينئذ تشبيه هذه الاعانة بإيرادات النشاط الرئيسى رغم أنها لم تتحقق عن مبيعات فعلية (للمنشأة) ولكنها ستساعد على جلب الايراد فهى تغطى وتقابل الأجور الصناعية . ويظهر حـ/المتاجرة مجمل الربح (أو الخسارة) الذى يتمثل فى: محصلة تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (وهو الرصيد المرحل من حـ/ ٢٩١١ والذى هو فى جميع الأحوال رصيداً مديناً «تكلفة» مبيعات) إضافة إلى التكاليف التسويقية التى حدثت أثناء العام (أو الفترة المالية أياً كانت) ويتم مقابلتهما (تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة + التكاليف التسويقية) بإيرادات النشاط (وجزئية إضافة التكاليف التسويقية هنا لتكاليف الإنتاج أو الشراء لاتتفق مع معايير المحاسبة كما أشرنا وسيأتى) .

حساب الأرباح والخسائر (حـ/٢٩١٣)

يظهر هذا الحساب بنوداً عامة عادية لاترتبط مباشرة بالنشاط الرئيسى للمنشأة

(الذى يتمثل عادة فى الإنتاج) مثل المصروفات الإدارية (كأجور العاملين بإدارات الحسابات وشئون الأفراد ومرتبات ومكافآت رئيس أعضاء مجلس الإدارة .) ومثل إيرادات الاستثمارات وفوائد القروض فى منشأة ليس هذين البندين من أنشطتها الرئيسية كما يظهر هذا الحساب أيضاً بنوداً غير عادية لاترتبط أساساً بالنشاط كالتبرعات . وعلاوة على ذلك فيتضمن هذا الحساب بنوداً لم توزع على مراكز الأنشطة – كالمخصصات بخلاف الإهلاك ومخصصات هبوط أسعار المخزون/ديون معدومة – بما يفهم معه أن القرار ٢٠٤ لايعتبر أن لتلك البنود علاقة بالمراكز بما فى ذلك المراكز الإدارية والتمويلية ، رغم أن هذه الأخيرة تختص بما لايعتبر من النشاطين الرئيسين لأى منشأة : الإنتاج والبيع (مراكز الإنتاج وخدمات الإنتاج/والمراكز التسويقية) .

قائمة الدخل :(حسابات عن حـ / ٢٩١)

تظهر تلك القائمة إجمالى تكاليف (ومصروفات) وإيرادات عمليات المنشأة الرئيسية العادية وغير العادية عن فترة مالية مبوبة حسب وظيفة المصروف فتظهر بذلك تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة والتكاليف التسويقية (وفقاً للقرار ٢٠٤) باعتبارهما تكاليف تقابل الإيرادات الرئيسية، وتبوب حسب طبيعة المصروف بالنسبة لبعض البنود كالأجور المتعلقة بالمصروفات الإدارية وكذا بالنسبة لبعض بنود العمليات غير العادية . كما تظهر القائمة مجمل الربح (أو الخسارة) عن فترة (ممكن سنة أو أقل أو أكثر) مالية وكذا صافى الربح (أو الخسارة) عن نفس الفترة ، وهو الذى ينبغى أن يساوى صافى الربح (أو الخسارة) فى حـ/أ.خ . كما ينبغى أيضاً أن يساوى رصيد حـ/١٩١٢ (مجمل الربح أو الخسارة) رصيد مجمل الربح (أو الخسارة) فى قائمة الدخل .

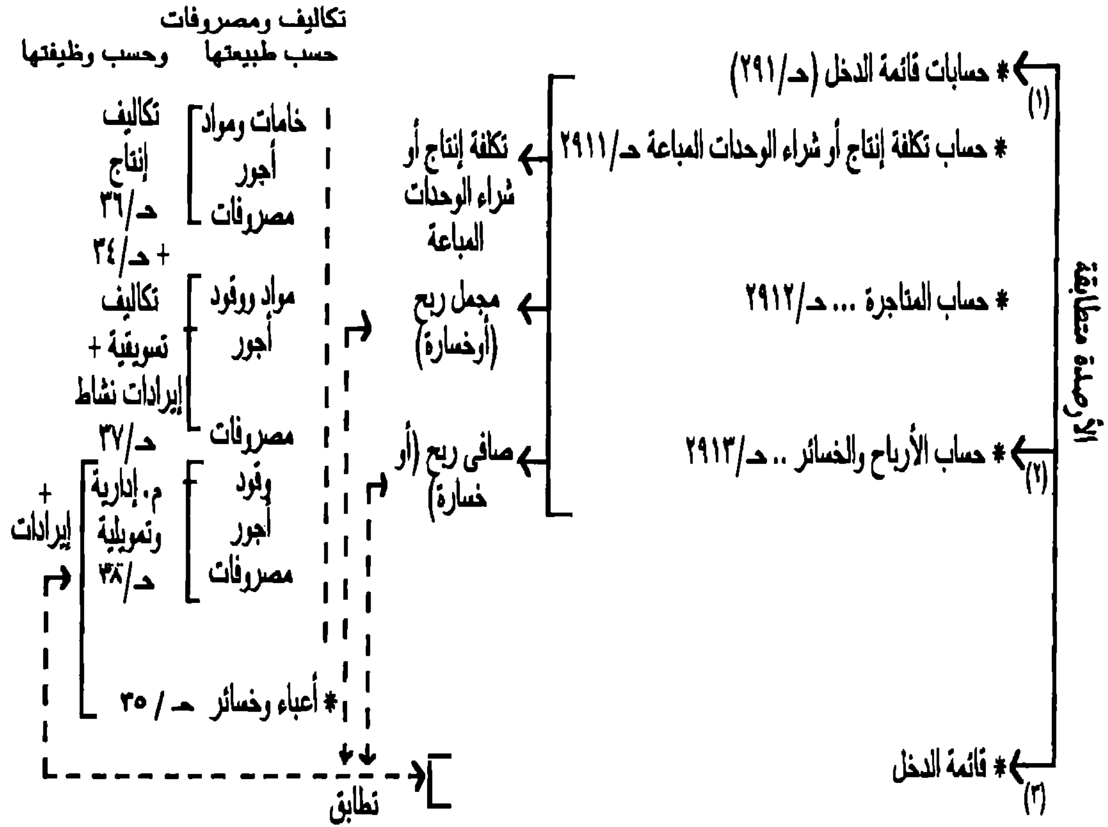
٢-٤-٣ علاقة الحسابات بقائمة الدخل

٢-٤-٣-١ القائمة تمثل جملة أرصدة الحسابات التحليلية

يبين الشكل التالى علاقات (ووظائف) قائمة الدخل والحسابات التحليلية وفقاً للمفهوم عن القرار ٢٠٤

شكل رقم (١٧)

الضبط بين قائمة الدخل والحسابات التحليلية



إيضاحات :

أ- **تصنف التكاليف والمصروفات حسب وظائفها : وظائف صناعية :** خامات ومواد انتاجية (صناعية حـ/٣٦١) وأجور انتاجية (حـ/٣٦٢) وتكاليف انتاجية أخرى (حـ/٣٦٣) ووظائف تسويقية : مواد ووقود (حـ/٣٧١) وأجور تسويقية (حـ/٣٧٢) وتكاليف تسويقية أخرى (حـ/٣٧٣) ووظائف إدارية وتمويلية : وقود وقطع غيار (حـ/٣٨١) وأجور إدارية وتمويلية (حـ/٣٨٢) ومصروفات (حـ/٣٨٣) .

ب- ومن عمليات الضبط مايلى :

* أرصدة حسابات التكاليف والمصروفات حسب طبيعتها (حسابات : خامات ومواد حـ/٣١ ، أجور ٣٢ ، مصروفات ٣٣) يتم ضبطها مع هذه الحسابات حسب وظيفتها (بإستثناء حساب ٣٥٢) .

* ضبط أرصدة حسابات الخامات والمواد والأجور والمصروفات كأستاذ مساعد (دفتر يومية تحليلى) مع الأستاذ العام وحـ/٣٦ ومع الأرصدة فى قائمة الدخل (جزء ظهر ضمن حـ/تكلفة إنتاج وحدات مباعة وجزء فى حـ/تكاليف تسويقية والثالث فى حسابات المصروفات الإدارية - باستثناء حساب المواد - حيث يتم ضبط حسابى ٣٧، ٣٨ على قائمة الدخل) .

* ضبط أرصدة الحسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ بالدفاتر مع ماجاء بقائمة الدخل عن حـ/تكلفة إنتاج وحدات مباعة وتكاليف تسويقية ومصروفات إدارية (رواتب + م. إدارية أخرى مع ملاحظة أنه رغم أنه ورد فى مسمى الحساب المساعد مواداً فإن الحساب الفرعى للحسابين ٣٧ ، ٣٨ لايتضمنها على اعتبار أن الخامات والمواد المرتبطة بها جميعها انتاج) ويتم ، هنا ضبط الأرصدة أما الضبط فى الفقرة السابقة فهو ضبط للحركة والأرصدة .

* ضبط رصيد حـ/٢٩١١ على تكلفة إنتاج وحدات مباعة بقائمة الدخل .

* وضبط رصيد حـ/٢٩١٢ على أرصدة حسابات : ٤١٢ ، وحـ/٣٧ .

* وضبط رصيد حـ/٢٩١٣ على أرصدة الحسابات الظاهرة فى حـ/أ.خ .

ويلاحظ أن ضبط الفقرات الثلاث السابقة يتم بمراجعة القيود المحاسبية ويسبق ذلك الرجوع لمستندات القيود الأولية (.. بدفاتر اليومية المختصة وحركة أرصد حسابات الأستاذ المساعد وعلى الدفاتر التحليلية) وهى قيود إقفال الدفاتر .

أرصدة حسابات الخامات والمواد حـ/٣١ ، والأجور حـ/٣٢ ، والمصروفات حـ/٣٣ توزع على مراكز النشاط (إنتاجية وخدمات إنتاجية ، وتسويقية ، وإدارية وتمويلية) إضافة إلى حـ/٣٤ بضائع بغرض البيع يقفل فى حـ/تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة باعتبار أن المنشأة التجارية تشترى البضاعة

وتبيعها كما هى .

حـ- أرصدة حسابات الأعباء والخسائر لايتم توزيعها على المراكز وتحمل مباشرة على حـ/أ.خ .

د- **تكاليف الإنتاج** : خامات ومواد/أجور/مصروفات أما تكاليف التسويقية فتشمل مواد وليس خامات وأجور ومصروفات أما المصروفات الإدارية والتمويلية فلاتتضمن موادا بل وقودا وأجور ومصروفات رغم أن تلك المراكز تستخدم موادا (كمواد الحاسب الآلى) .

ومن المفهوم أن قيمة تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة (رصيد حـ/٢٩١١) ترحل لحساب المتاجرة (حـ/٢٩١٢) «إجراء ١» لمقابلة الإيراد والفرق بينهما مجمل الربح (أو الخسارة) الذى يرحل - «إجراء» ٢ - إلى حـ/أ.خ (حـ/٢٩١٣) فتظهر به باقى العمليات العادية وغير العادية وصافى الربح الذى ينبغى مطابقته بصافى الربح فى قائمة الدخل «إجراء ٣» . رصيد حـ / ٢٩١٢ ان كان متمما ضمن التكاليف فهو مجمل ربح يرحل إلى حـ / ٢٩١٣ (ولو كان مجمل خسارة يرحل إلى حـ / ٢٩١٣ مطروحاً من الايراد .

حـ/ ٢٩١١

	رصيد ☒

إجراء (١) ←

حـ/ ٢٩١٢

× *مجمل ربح (أو خسارة)	إيرادات

إجراء (٢)

حـ/ ٢٩١٣

مصروفات أخرى صافى ربح (أوخسارة)	* إيرادات أخرى

إجراء (٣)

مطابقة

قائمة الدخل

-
-
-

صافى ربح

٢-٤-٤ قائمة الدخل

٢-٤-٤-١ القائمة وحساب النتيجة بالنظام المحاسبى الموحد (قبل القرار ٢٠٤)

تكاد تتفق الوظيفة العامة لقائمة الدخل والوظيفة العامة لحساب العمليات الجارية بالنظام المحاسبى الموحد (قبل القرار ٢٠٤) ، وهى إظهار الربح الصافى (وضبطه) . وقد سبقت الإشارة إلى ذلك (فى رقم ٨-٢-٨ فصل ٢) وهناك تفصيل فيما بعد .

وكان حساب العمليات الجارية قبل القرار ٢٠٤ ينقسم إلى ٣مراحل أخرها مرحلة توزيع الأرباح . بمعنى أن حساب العمليات الجارية - كحساب نهائى أو ختامى - كان لايظهر فقط أرباح العام - أو خسائره - وإنما يظهر أيضاً الاقتراح بتوزيع هذه الأرباح انتظاراً لموافقة الجهة المختصة على ذلك الاقتراح بما لايبدو متمشياً مع الوظيفة الأساسية لهذه القائمة الختامية (الفعلية) والتى تظهر إجماليات التكاليف والإيرادات وليس توزيع صافى الربح المقترح ولايتمشى أيضاً مع معايير المحاسبة التى تفصل فى حـ/مستقل نتيجة العام ويتم الاقتراح بتوزيع الأرباح فى حـ/أخر مستقل. وقد عالج القرار ٢٠٤ تلك الجزئية وقصر قائمة الدخل على إظهار الربح (الإجمالى والصافى) عن الفترة المالية وهو المتعارف عليها عالمياً . أما التوزيع فيظهر فى حساب آخر . وعن قائمة الدخل نجد أن المعيار IAS رقم١ فى الملحق وليس ضمن فقراته المطلوب العمل بها أورد نموذجين استرشادين لقائمتين للدخل إحداهما معدة على أساس تصنيف المصروفات حسب وظيفتها والثانية على أساس تصنيف المصروفات حسب طبيعتها [١٣] . ولم يأخذ معيار المحاسبة المصرية رقم١ المعدل (وبنفس عنوان المعيار IAS ١ عرض القوائم المالية) إلا بالقائمة الأولى فقط[١٤] . كما أخذ القرار ٢٠٤ بنفس نموذج (على أساس تصنيف المصروفات حسب وظيفتها) مع بعض التفصيلات أو التعديلات عليها [١٥] .

٢-٤-٤-٢ نموذجان لقائمتى الدخل بالمعيار IAS ١ ، والمعيار ١ (المعدل) والقرار ٢٠٤

قائمة الدخل

معيار IAS ١ ومعيار ١ المعدل		قرار ٢٠٤	
إيراد	xx	إيرادات النشاط (مع تفصيلات)	xx
تكلفة المبيعات	(x)	تكلفة إيراد النشاط (تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة + تكاليف تسويقية : بيع وتوزيع)	x
مجمل ربح (أو خسارة)	x		
إيراد (دخل) عمليات أخرى	x	منح وإعانات	x
		مجمل ربح (أو خسارة)	x
		يضاف إليه :	
تكاليف (أو مصروفات) توزيع	(x)		
مصروفات إدارية	(x)	إيرادات استثمارات	x
مصروفات عمليات (أو تشغيل) أخرى	(x)	إيرادات وأرباح أخرى (مخصصات وديون سبق إعدامها	x
الربح من العمليات (أو من التشغيل)	x	يخصم :	
		مصروفات إدارية	x
تكاليف (أو مصروفات) تمويل	(x)	أعباء وخسائر	x
إيراداستثمار من شقيقه	x		
الربح قبل الضرائب	x	صافى أرباح (خسائر) النشاط قبل مصروفات التمويل والفوائد الدائنة	x
مصروفات ضريبة الدخل	(x)	مصروفات تمويلية ...	x –
		فوائد دائنة	x
الأرباح بعد الضرائب	x	صافى أرباح (خسائر) النشاط	x
حقوق الأقلية	(x)	يضاف إليه (يخصم منه)	
		أرباح (خسائر) فروق عملة	x
صافى الربح من الأنشطة العادية	x	إيرادات (مصروفات سنوات سابقة	x
بنود غير عادية	x	أرباح خسائر رأسمالية	x
		إيرادات وأرباح (خسائر) غير عادية	x
صافى الربح عن الفترة	x	صافى الربح (الخسارة قبل ضرائب الدخل)	x

نصيب السهم فى الأرباح (معيار١ المعدل)	×	ضرائب الدخل	×	-
		صافى الربح (الخسارة)	×	

(ويلاحظ أن مــا بين القــوسـين أو علامة (-) يعنى أنه مطروح)

٢-٤-٤-٣ قواعد أساسية في تبويب قائمة الدخل (بمعيار IAS ١) ومعيار ١ (المعدل)

أ- لاتعتبر تكاليف التسويق (أو البيع والتوزيع) ، وفقاً للمعيار IAS ١ ومعيار المحاسبة المصرية رقم١ المعدل - وكما سبقت الإشارة - من التكاليف التى تقابل الإيراد من النشاط الأساسى للمنشأة (بمفهوم الإيراد المتعارف عليه وهو الإيراد الناشئ من بيع ناتج العمليات الرئيسية التى أنشئت من أجلها المنشأة) وصولاً للربح الإجمالى . وعلى غير ذلك فى القرار ٢٠٤ حيث تطلب إضافة تكاليف التسويقية إلى تكلفة إنتاج (أو شراء) الوحدات المباعة لتحديد مجمل الربح أو الخسارة ، وفى هذا يلاحظ أنه عند بيع الإنتاج المخزون أو بيع الإنتاج الخدمى فإن المشنأه البائعة تتحمل تكاليف البيع - بما يتطلب منطقياً خصمها من إيراد البيع أى من إيرادات النشاط الرئيسى - إلا أن العرف المحاسبى عالمياً يربط عملية «المقابلة» بين تكلفة الإنتاج «المباع» وبين الإيراد منه ولايدخل فى ذلك تكلفة البيع التى هى أصلاً ليست من تكاليف الإنتاج التام المخزون ، كما أشرنا ، لأنها «لاتؤدى إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى» . **وعلى العكس من هذا فإن العرف المحاسبى العالمى أورد مفهوماً يخالف مفهومه السابق هذا ، فيما يتعلق بإعداد ق.ب.ص (القيمة البيعية الصافية وهى التى ، باستثناء بند واحد تمثل صافى سعر بيع) حيث يأخذ فى حسابه تكلفة البيع التقديرية ويخصمها من ثمن البيع (فصل ٤) .**

والحقيقة فإن الإختلاف بين القرار ٢٠٤ - الذى يضيف تكاليف التسويق إلى تكاليف الإنتاج ± رصيدى المخزون أول وأخر المدة (أى تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة) لتقابل إيرادات النشاط الرئيسى وصولاً إلى مجمل الربح (أو الخسارة) - وبين المعيارين رقمى (١) المعدل (ضمن معايير المحاسبة المصرية) ومعيار IAS رقم١ - فيما يتعلق بعدم معالجتهما لتكاليف التسويق فى

حـ/المتـاجـرة وإنما فى حـ/أ.خ - يتـرتب عليـه أن يقل مـجـمل الربـح (أو يزيد مجمل الخسارة) باتباع القرار ٢٠٤ عنه باتباع المعيارين ، بقيمة تكاليف التسويق هذه (وبالطبع فإن صافى الربح أو الخسارة لن يختلف فى الحالتين) .

مثال :

بلغ مـجـمل ربح المنشـأة «ش» فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ / ١٠ مليـون جنيـه وذلك دون حساب تكاليف التسويق التى تبلغ ١٥ مليون جنيه . ويمكن معالجة هذه التكاليف كما يلى :

* طبقاً للمعيارين ١ (المعدل ضمن معايير المحاسبة المصرية) ، IAS ١ ، فإن مجمل الربح يبلغ ١٠مليون جنيه .

أما * طبقاً للقرار ٢٠٤ فإن هناك خسارة إجمالية ٥مليون جنيه (١٠ مليون جنيه أرباح مطروحاً منها تكاليف التسويق التى تبلغ ١٥ مليون جنيه باعتبار أنها طبقاً للقرار ٢٠٤ تحمل على إيرادات النشاط) .

ب- وتعتبر تكاليف التمويل - وفقاً للمعيارين (IAS رقم١) ورقم ١ المعدل محاسبة مصرية) - من النشاط العام والعادى للمنشأة وبالتالى يحمل على صافى الربح من العمليات العادية . ورغم أن القرار ٢٠٤ يحمل هذه التكاليف على صافى الربح الآ أن ذلك يتم فى مرحلة لاحقة لمرحلة صافى الربح (أو الخسارة) المحمل عليه بند الأعباء والخسائر المتنوعة والذى يتضمن بند (أو أكثر) مما قد تبدو هذه التكاليف وكأنها ليست من النشاط العادى أو حتى مثل التبرعات والإعانات حـ/٣٥٤٤ (وخسائر بيع مخلفات (حـ/٣٥٤١) اللذين يتم خصمهما فى مرحلة سابقة .

جـ- ولأن البنود غير العادية ينبغى - وفقاً للمعايير - عرضها بشكل منفصل عن البنود عن العمليات العادية للمنشأة حتى تظهر نتيجة كل منهما على حدة بما يساعد فى الحكم على الأداء ، فإن المعيارين أظهرا تلك البنود بعد صافى الربح من الأنشطة العادية وهو مافعله القرار ٢٠٤ غير أن المعيارين ضمنا العمليات العادية - مصروفات الضرائب - على اعتبار أن الضرائب ترتبط أساساً بالبنود العادية قبل فروق العملة والإيراد من شركات شقيقة - غير أن القرار لم يعتبر مصروفات الضرائب من البنود العادية أو غير العادية وإنما خصمها من الربح

من نوعى العمليات – عادية وغير عادية – كما اعتبر أيضاً أن عمليات فروق العملة تظهر مع العمليات غير العادية فى المرحلة قبل الأخيرة من مراحل صافى الربح رغم أنها عادة محصلة عمليات رئيسية للمنشآت وأحياناً عمليات عامة ، ولم يفرد أيضاً بنداً خاصاً للإيراد من الشركات الشقيقة .

د- وتعتبر حقوق الأقلية – والتى تمثل أنصبة للأقلية عند إدماج منشأة تابعة فى منشأة قابضة – بنداً هاماً يتطلب الأمر إظهاره فى القوائم المالية : قائمة المركز المالى تظهر قيمة الحق وقائمة الدخل تظهر الإيراد المستحق لتلك الحقوق وتعتبر مصروفات فى قائمة المنشأة القابضة – من البنود التى تتطلب المحاسبة إظهارها وهو ما أخذ به المعيارين دون القرار .

مثال :

ظهرت فى دفاتر منشأة شاهيناز للمصنوعات الجلدية فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ البيانات التالية : بلغت الخامات والمواد المشتراه مليون جنيه (٨٠٠ ألف جنيه خامات للإنتاج الصناعى ، ١٥٠ ألف جنيه مواد وزيوت وقطع غيار للتسويق والبيع ، ٥٠ ألف جنيه وقود وزيوت وقطع غيار للمخازن والحسابات وشئون العاملين ..) وبلغت تكلفة الأجور ١,٣ مليون جنيه (مليون جنيه أجور صناعية ، ٢٠٠ ألف جنيه أجور تسويقية، ١٠٠ ألف جنيه أجور العاملين بالإدارات الإدارية) وبلغت المصروفات ١,٨ مليون جنيه (٥٠٠ ألف جنيه مصروفات صناعية مباشرة ٤٠٠ ألف جنيه مصروفات، صناعية غير مباشرة أدت إلى جلب المخزون إلى حالته الراهنة ..، ٥٠٠ ألف جنيه مصروفات تسويقية ، ٤٠٠ ألف جنيه مصروفات إدارية) وبلغ حجم المصنوعات الجلدية وجميعها حقائب للسفر من الصنف (× ٥) (١٠٠ ألف) حقيبة وبلغت تكلفة الحقيبة ٤١ جنيها وكان رصيد أول المدة من الحقائب عشرة آلاف حقيبة من ذات الصنف (× ٥) وقيمة بيعه صافية للحقيبة ٣٠ جنيه وبقى دون بيع (١٠٠٠) حقيبة من الصنف (٥×) وقيمة بيعه صافية للحقيبة ٤٠ جنيه وكل قيمة من هاتين القيمتين تقل عن التكلفة ولم يكن لدى المنشأة أرصدة أول وأخر المدة من الخامات والإنتاج غير التام . وقد بيعت الحقيبة بمبلغ ١٠٠ جنيه وتم تحصيل قيمة المبيعات بالبنك سددت كافة التكاليف عن طريق البنك أيضاً . وتتبع المنشأة طريقة الجرد الدفترى الدورى . ويتم تسعير الخامات المنصرفة من المخازن للتشغيل باستخدام طريقة فيفو (FIFO) .

ولإعداد الحسابات الختامية التقليدية (الثلاث) بالقرار ٢٠٤ وكذا إعداد قائمة الدخل فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ تقترح المعالجات المحاسبية التالية :

أولاً : قيود محاسبية

*** إثبات التكاليف والمصروفات**

من مذكورين

١٠٠٠٠٠٠من حـ/خامات ومدخلات إنتاج وقطع (حـ/٣١)

٨٠٠٠٠٠ حـ/٣٦

١٥٠٠٠٠ حـ/٣٧

٥٠٠٠٠ حـ/٣٨

١٣٠٠٠٠٠ من حـ/الأجور (حـ/٣٢)

١٠٠٠٠٠٠ حـ/٣٦

٢٠٠٠٠٠ حـ/٣٧

١٠٠٠٠٠ حـ/٣٨

١٨٠٠٠٠٠ من حـ/مصروفات حـ/٣٣)

٩٠٠٠٠٠ حـ/٣٦

٥٠٠٠٠٠ حـ/٣٧

٤٠٠٠٠٠ حـ/٣٨

٤١٠٠٠٠٠ إلى حسابات جارية بنوك ١٩٣

(قيد ١)

وبموجب هذا القيد (رقم١) تم إثبات التكاليف والمصروفات حسب طبيعتها وأيضاً أثبتت حسب وظيفتها على المراكز (حسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨) .

وممكن إجراء قيد أخر لتوزيع المصروفات على المراكز (أى حسب وظيفة المصروف) حيث تقفل حسابات التكاليف والمصروفات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ فى حـ/٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ كما يلى :

من مذكورين

٢٧٠٠٠٠٠ من حـ/٣٦

٨٥٠٠٠٠ من حـ/٣٧

٥٥٠٠٠٠ من حـ/٣٨

إلى مذكورين

١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/خامات ومواد (حـ/٣١)

١٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/أجور (حـ/٣٢)

١٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/مصروفات (حـ/٣٣)

٤١٠٠٠٠٠ ٤١٠٠٠٠٠

(قيد رقم٢)

والقيد المحاسبى رقم١ أكثر تفصيلاً ، ومع هذا فإن الاتجاه العام – بالقرار ٢٠٤ هو استخدام القيدين رقمى ١ ، ٢ ، ودون توزيع التكاليف على المراكز فى قيد ١ وإنما يتم ذلك فى قيد رقم ٢ .

*** إقفال حسابات التكاليف والمصروفات فى الحسابات الختامية بإحدى طريقتين:**

أما * إقفال الحسابات حسب طبيعتها ووظيفتها معاً فى حسابات النتيجة وهو الإجراء المحاسبى التقليدى المتعارف عليه .

من مذكورين

٢٧٠٠٠٠٠ من حـ/تكلفة إنتاج (شراء) الوحدات المباعة (حـ/٢٩١١)

٨٥٠٠٠٠ من حـ/المتاجرة (حـ/٢٩١٢)

٥٥٠٠٠٠ من حـ/أ.خ (حـ/٢٩١٣)

إلى مذكورين

١٠٠٠٠٠٠ إلى حـ/خامات ومواد (حـ/٣١)

٨٠٠٠٠٠ حـ/٣٦

١٥٠٠٠٠ حـ/٣٧

٥٠٠٠٠ حـ/٣٨

١٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/أجور (حـ/٣٢)

١٠٠٠٠٠٠حـ/٣٦

٢٠٠٠٠٠ حـ/٣٧

١٠٠٠٠٠ حـ/٣٨

١٨٠٠٠٠٠ إلى حـ/مصروفات (حـ/٣٣)

٩٠٠٠٠٠ حـ/٣٦

٥٠٠٠٠٠ حـ/٣٧

٤٠٠٠٠٠ حـ/٣٨

٤١٠٠٠٠٠	٤١٠٠٠٠٠

(قيد ٣)

أو ممكن إقفال حسابات ٣٦ ، ٣٧ ، ٣٨ فى حـ/٢٩١١ ، ٢٩١٢ ، ٢٩١٣ ، فيتم

إقفال حسابات التكاليف والمصروفات حسب وظيفتها فى حسابات النتيجة (وبعد إقفال حسابات التكاليف حسب طبيعتها الحسابات ٣١ ، ٣٢ ، ٣٣ فى الحسابات ٣٦، ٣٧ ، ٣٨ طبقاً للقيد ٢) .

من مذكورين

٢٧٠٠٠٠٠ من حـ/٢٩١١

٨٥٠٠٠٠ من حـ/٢٩١٢

٥٥٠٠٠٠ من حـ/٢٩١٣

إلى مذكورين

٢٧٠٠٠٠٠ إلى حـ/٣٦

٨٥٠٠٠٠ إلى حـ/٣٧

٥٥٠٠٠٠ إلى حـ/٣٨

٤١٠٠٠٠٠   ٤١٠٠٠٠٠

(قيد رقم ٤ إقفال حسابات المراكز وهو أحد اقتراحين لتطبيق القرار ٢٠٤)

* إقفال رصيد حـ/مخزون إنتاج تام أول المدة فى حـ/٢٩١١ وفتح حـ/مخزون إنتاج تام أخر المدة .

٣٠٠٠٠٠ من حـ/٢٩١١

٣٠٠٠٠٠ إلى حـ/مخزون إنتاج تام (١٦٣)

(قيد رقم ٥)

٤٠٠٠٠ من حـ/١٦٣

٤٠٠٠٠ إلى حـ/٢٩١١

(قيد رقم ٦)

* إقفال أرصدة حسابات قائمة الدخل

٢٩٦٠٠٠٠ من حـ/٢٩١٢

٢٩٦٠٠٠٠ إلى حـ/٢٩١١

(قيد رقم ٧ إقفال رصيد حـ/٢٩١١)

٧٠٩٠٠٠٠ من حـ/٢٩١٢

٧٠٩٠٠٠٠ إلى حـ/٢٩١٣

(قيد رقم ٨ إقفال رصيد حـ/٢٩١٢)

٦٥٤٠٠٠٠ من حـ/٢٩١٣

٦٥٤٠٠٠٠ إلى حـ/توزيع الأرباح ٢٩٢

(قيد رقم ٩ إقفال حـ/٢٩١٣)

* وممكن إقفال رصيد حـ/٢٩١٣ فى حـ/٢٩١ حسابات قائمة الدخل ثم إقفال الأخير فى حـ/توزيع الأرباح .

*** إثبات المبيعات**

١٠٩٠٠٠٠٠ من حـ/١٩٣

١٠٩٠٠٠٠٠ إلى حـ/إجمالى مبيعات إنتاج تام حـ / ٤١١

(قيد رقم ١٠)

*** اقفال المبيعات**

١٠٩٠٠٠٠٠ من حـ / ٢٩١٢

١٠٩٠٠٠٠٠ إلى حـ / ٤١١

(قيد رقم ١١)

ثانياً الترحيل إلي الحسابات :

حـ/ خامات ومواد بالألف جنيه

إلى	من	
١٠٠٠ إلى البنك	٨٠٠ من حـ/٣٦	قيد ٢
قيد ١	١٥٠ من حـ/٣٧	
	٥٠ من حـ/٣٨	
١٠٠٠	١٠٠٠	

حـ/ أجور بالألف جنيه

إلى	من	
١٣٠٠ إلى البنك	١٠٠٠ من حـ/٣٦	قيد ٢
قيد ١	٢٠٠ من حـ/٣٧	
	١٠٠ من حـ/٣٨	
١٣٠٠	١٣٠٠	

حـ/مصروفات بالألف جنيه

إلى	من	
١٨٠٠ إلى البنك	٩٠٠ من حـ/٣٦	قيد ٢
قيد ١	٥٠٠ من حـ/٣٧	
	٤٠٠ من حـ/٣٨	
١٨٠٠	١٨٠٠	

حـ/ ٣٦ بالألف جنيه

	إلى	من
قيد ٢	٨٠٠ خامات	
	١٠٠٠ أجور	٢٧٠٠ من
	٩٠٠ مصروفات	حـ/٢٩١١ قيد٤
	٢٧٠٠	٢٧٠٠

حـ/ ٣٧ بالألف جنيه

قيد ٢: ١٥٠ خامات	٨٥٠ مـــن
٢٠٠ أجور	حـ/٢٩١٢ قيد ٤
٥٠٠ مصروفات	
(قيد ٢)	
٨٥٠	٨٥٠

حـ/ ٣٨ بالألف جنيه

قيد ٢: ٥٠ وقود	٥٥٠ مـــن
١٠٠ أجور	حـ/٢٩١٣ قيد ٤
٤٠٠ مصروفات	
٥٥٠	٥٥٠

حـ/ ٢٩١١ بالألف جنيه

قيد ٤: ٨٠٠ خامات	٢٩٦٠ تكلفة إنتاج
١٠٠٠ أجور	من حـ/٢٩١٢
٩٠٠ مصروفات	الوحدات المباعة
٣٠٠ أول (قيد٥)	قيد٧
	٤٠ أخر قيد ٦
٣٠٠٠	٣٠٠٠

حـ/ ٢٩١٢ بالألف جنيه

قيد ٧: ٢٩٦٠ إلـــى	
حـ/٢٩١١	١٠٩٠٠ مبيعات ٤١١
١٥٠ مواد	
٢٠٠ أجور	
٥٠٠ مصروفات	
٧٠٩٠ مـجـمل	
ربح حـ/٢٩١٣	
قيد ٨	١٠٩٠٠
١٠٩٠٠	

حـ/ ٢٩١٣ بالألف جنيه

٥٠ مواد	٧٠٩٠ عـــن
١٠٠ أجور	حـ/٢٩١٢
٤٠٠ مصروفات	قيد ٨
٦٥٤٠ صـافى	
ربـح حـ/٢٩٢	
(قيد٢)	
٧٠٩٠	٧٠٩٠

حـ/ ١٦٣ بالألف جنيه

٣٠٠ أول	٣٠٠ حـ/٢٩١١
	قيد ٥
إقفال ثم فتح	
٤٠ (٦) أخر المدة	

حـ/ ١٩٣ بالألف جنيه	
١٠٩٠٠ (١٠)	٤١٠٠ مـــن مذكورين (١)
	٦٨٠٠ رصيد
١٠٩٠٠	١٠٩٠٠

حـ/ ٢٩٢ توزيع الأرباح	
التوزيعات المقترحة	٦٥٤٠ مـــن حـــ/٢٩١٣ قيد٩

قائمة الدخل عن السنة المالية ٢٠٠٢/٢٠٠٣ (بالألف جنيه)

(غير المنشورة)

جنيه	جنيه	رقم الإيضاح	إيرادات النشاط	سنة المقارن
	١٠٩٠٠		صافى مبيعات إنتاج تام	
١٠٩٠٠			يخصم	
	٢٩٦٠		تكلفة إنتاج (أو شراء) الوحدات المباعة (١)	
٣٨١٠	٨٥٠		التكاليف التسويقية (البيع والتوزيع)	
٧٠٩٠			مجمل الربح	(٢)
			يخصم منه	
٥٥٠	٥٥٠		مصروفات إدارية أخرى	
٦٥٤٠			صافى الربح	(٣)

وعن هذه القائمة وقائمتى الدخل فى المعيارين IAS ١ ، ١ (المعدل) من الملاحظ مايلى :

* تعكس الأرقام الثلاث فى قائمة الدخل أرصدة الحسابات ٢٩١١ ، ٢٩١٢ ، ٢٩١٣ على التوالى فى ٢٠٠٣/٦/٣٠ . وهذه القائمة هى قائمة الدخل غير المنشورة أى التى لم يتطلب القرار ٢٠٤ نشرها وهناك قائمة دخل أخرى تطلب القرار نشرها وهى أكثر تركيزاً حيث تم دمج بعض بنودها . فمثلاً يظهر فيها إيراد النشاط كبند واحد دون البنود التفصيلية له ، كصافى مبيعات إنتاج تام وصافى مبيعات بضائع مشتراه وأرباح مبيعات تقسيط تخص العام . ورغم أن هذه التفصيلات تفيد ولاشك مستخدم البيانات والقوائم المالية للمنشأت إلا أن دمج القرار ٢٠٤ لها قد قرب تبويب قائمة الدخل المنشورة هذه من تبويب قائمة الدخل الاسترشادية الواردة

بالمعيار IAS ومعيار المحاسبة المصرية ١ (المعدل) .وورود رقم الإيضاح ملاصقاً لبند الإيراد أو التكلفة أو المصروف قد لايكون مناسباً بدرجة تامة ، وقد يكون من الأفضل وضع «خانة» هذه الأرقام كخانة نهائية فى القائمة أى بعد خانة سنة المقارنة .

* يوضح نموذجاً قائمة الدخل بالمعيار IAS ١ وبمعيار المحاسبة المصرية رقم١ المعروضين على الصفحة التالية - أن التكاليف التسويقية لاتضاف إلى تكلفة المبيعات (أى تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة بالقرار ٢٠٤) لتحديد مجمل الربح أو الخسارة وإنما يتم خصمها من صافى الربح أو الخسارة (أى فى المرحلة التى تلى تحديد مجمل الربح كما أشرنا) ، غير أن القرار ٢٠٤ لم يأخذ بذلك وحمل مجمل الربح (أو الخسارة) بهذه التكاليف (التسويقية) أى يعاملها معاملة التكاليف الرئيسية لتقابل الإيرادات الرئيسية للمنشأة .

كما أن قائمة الدخل بالقرار ٢٠٤- وبالمعيار ١ (المعدل) - وكما أشرنا - لاتتضمن أرصدة المخزون أول وأخر المدة (اكتفاء بحساب تكلفة المبيعات أى انتاج الوحدات المباعة) ونفس الشئ بالنسبة لقائمة الدخل الاسترشادية فى المعيار IAS ١ . (وكلاهما يتم إعدادهما على أساس تصنيف المصروف حسب وظيفته) . أما قائمة الدخل الأخرى بالمعيار IAS ١ المعدة على أساس تصنيف المصروف حسب طبيعته فقد تضمنت بندين عن المخزون والمستخدم منه ، الأول يشمل التغييرات فى رصيدى المخزون من البضائع التامة وتحت الإتمام Chnges in inventories of finished goods nd work in progress والثانى تكلفة المواد الخام والمواد (المستهلكة) المستخدمة r.w m.teri.l .nd consum.bles used .

ومن الملاحظ أن المعيار IAS ١ يضع - وعلى العكس من القرار ٢٠٤ - المواد المستهلكة مع الخامات فى بند واحد ، ذلك أن طبيعة كل منهما تختلف كثيراً ، عن طبيعة الأخرى غير أنه ينبغى التنويه بأنه اتجاه عالمى متعارف عليه أن تضم المواد المستهلكة إلى المواد الخام ومع هذا فإن ذلك لايمنع من أن من المواد التى لاتعتبر من الخامات الرئيسية ماتتطلبه منتجات معينة فى صناعات معينة إلى درجة أن المنتج لاينتج عادة دون هذه المواد ، كما فى صناعة الدواء حيث لايتم ، عادة ، إنتاج «أقراص» لأدوية معينة أو من فيتامينات إلا بعد تغطية «القرص» بمادة «تحلية»

(سكرية) . وطبيعة هذه المادة ليست من طبيعة الخامات ، أى أنها ليست من طبيعة المادة الخام الفعالة التى يتكون منها «قرص» الدواء أو الفيتامين ذاته بمعنى أن عدم «تحلية» القرص لن يؤثر على فاعليته بعكس الحال فى مكوناته . وقد يرى البعض أن تلك المادة من الخامات المساعدة طبقاً للنظام المحاسبى الموحد (ثم القرار ٢٠٤) غير أن ذلك قد لايتمشى مع طبيعة مصطلح «خامة» هنا والتى بدونها لايكون هناك «قرص» دواء أو فيتامين من أساسه .

وفيما يلى نموذج لقائمة الدخل المعدة على أساس تصنيف المصروفات حسب طبيعتها طبقاً لما جاء عنه فى معيار IAS ١ [(١٦)] :

	٢٠-٢	٢٠-١
الإيراد ...	×	×
إيراد عمليات operating income أخري		×
التغييرات فى المخزون من البضائع التامة ومن الأعمال تحت التشغيل .	(×)	×
أعمال قامت بها المنشأة وتم رسملتها .	×	×
مواد خام ومواد (مستهلكة) مستعملة	(×)	(×)
أجور العاملين (الإداريين)	(×)	(×)
مصروفات الإهلاك والاستهلاك depreciation & amortisation	(×)	(×)
مصروفات عمليات أخرى .	(×)	(×)
الربح من العمليات	×	×
تكاليف التمويل	(×)	(×)
الإيراد من المنشآت التابعة income fromassociates	×	×
الربح قبل الضرائب	×	×
مصروفات ضريبة الدخل	(×)	(×)
الربح بعد الضرائب profit after tax	×	×
حقوق الأقلية minority iterest	(×)	(×)
الربح أو الخسارة من الأنشطة العادية ordinary	×	×
بنود غير عادية	×	(×)
الربح الصافى للفترة for the period	×	×

ويلاحظ علي تلك القائمة الاسترشادية للدخل (بالمعيار IAS ١) :

* لاتعتبر تكاليف التمويل من التى تأسست المنشأة من أجلها – طالما أن المنشأة ليست بنكاً ولم يشر المعيار IAS ١ إلى تلك النقطة – ولذلك فهى تخصم من أو تحمل على صافى الربح (وليس مجمله) .وعلى غير ذلك فإن القرار ٢٠٤ قد عالج الفوائد – وفقاً لما تقدم – على تكاليف الإنتاج أى يحمل بها مجمل الربح (أو الخسارة) .

* ويعتبر المعيار IAS أن الإيراد من المنشأت التابعة ليس ضمن إيراد عمليات المنشأة رغم أنه ناتج استثمار المنشأة القابضة (المعنية) فى المنشأة التابعة أى أنه يمكن أن يرتبط بعمليات للمنشأة القابضة . أما بند حقوق الأقلية فهو تكلفة على المنشأة المعنية لذمة أصحاب تلك الحقوق تظهر بصفة رئيسية عند الإندماج نتيجة استثمار المنشأة الأم فى المنشأة التابعة .

* من المتعارف عليه أن علامة × تدل على أن المبلغ المعنى إيراد أو مبلغ مضاف للإيراد وإذا وضعت العلامة بين قوسين (×) فتعنى أن المبلغ المعنى مصروفاً أو يخصم من الإيراد . وممكن ترجمة مصطلح income على أنه دخل أو إيراد رغم أن القائمة تحمل فى مسماها ذات المصطلح ولكنه يترجم إلى دخل .

* وقد أورد النموذج فيما يتعلق بالتغييرات فى المخزون العلامتين (×) + × عن السنتين المتعاقبتين وذلك لكى يبين أن التغييرات قد تكون مطروحة من الإيراد (عندما يكون رصيد المخزون أخر المدة أقل من رصيد المخزون أول المدة مثلاً) ،

أو مضافة إليه عندما يحدث العكس . وكان النظام المحاسبى الموحد قد سبق المعيار IAS واستخدم نفس المفهوم .

* ويستعمل مصطلح st.ff عادة – وكما جاء فيما تقدم – ليعنى موظفين أو عاملين إداريين بصفة عامة كما استعمل المعيار IAS مصطلحى depreci.tion وهو مايطلق عليه القرار ٢٠٤ إهلاك ويتعلق بالأصول الثابتة ومصطلح mortis.tion. وهو ما أطلق عليه القرار ٢٠٤ (وأيضاً المعيار (١) المعدل) استهلاك ويتعلق بالأصول غير الملموسة .

إيضاحات أخرى عن المثال المتقدم

أ- تبين لمحاسب المنشأة المذكورة أن المصروفات الصناعية غير المباشرة أدت بالفعل إلى «جلب المخزون إلى حالته الراهنة وموقعه الحالى» وبالتالى فهى ضمن تكلفة الإنتاج . ولقد اشار القرار ٢٠٤ للتكاليف غير المباشرة للإنتاج دون تحديدها ولكن معيار المخزون (سواء فى المعايير المصرية رقم ٢ ، وفى معيار IAS ٢) الذى تطلب القرار ٢٠٤ أن يتم العمل به تطلب ذلك تحديدا .

ب- وقد بين المثال أن ق . ب . ص للوحدة من المخزون : الحقيبة التامة (ولاتوجد حقائب غير تامة) هى ٣٠جنيه أول المدة ، ٤٠جنيه أخر المدة على اعتبار أنه أجرى إعادة تقييم للحقائب وتبين منه أن القيمة العادلة للحقيبة تبلغ ٤٠جنيه (رغم أن نصيب الوحدة المنتجة من تكاليف الانتاج ٤١ جنيها) .

جـ- تبلغ كمية المبيعات (١٠٩ ألف وحده) [(١٠) آلاف رصيد أول المدة + (١٠٠) ألف إنتاج - ألف رصيد أخر المدة] وتبلغ قيمة المبيعات ١٠,٩ مليون جنيه (١٠٩ ألف حقيبة × ١٠٠جنيه) .

د- يثبت المستخدم من الخامات طبقاً للقرار ٢٠٤ على حـ/٣٦ ترحيلاً من حـ/مخزن الخامات حـ/١٦١١ الذى يظهر ، سواء اتبعت المنشأة طريقة الجرد الفعلى الدورى أو المستمر ، المشتريات ورصيدى أول وأخر المدة (من الخامات) والأخيرين فى المثال صفراً فتكون بذلك الخامات المشتراه هى المستخدمة وتبلغ مليون جنيه (مع ملاحظة أن المنشأة إتبعت فيفو فتم التحميل بقيمة المشتريات الأولى دائماً) فتكون الأرصدة أخر المدة بالسعر الأعلى نسبياً . ويتغير الحال ان كان أمامنا انتاج تام وغير تام ، وليس خامات .

هـ- لم يتبين فى المثال وجود إيرادات ومصروفات أخرى عادية أو غير عادية . أما إن وجدت فإنه ينبغى إظهار نتيجة الأعمال قبل المصروفات العادية وغير العادية (وفقاً للمعيارين ١ ، IAS) وهو ما أخذ به القرار ٢٠٤ باستثناء بسيط حيث أدرج مع البنود غير العادية إيرادات عادية (كما أشرنا) . وممكن عرض الجزء الأخير من قائمة الدخل التفصيلية بالقرار ٢٠٤ إذا ماتضمنت إيرادات ومصروفات عادية وغير عادية كما يلى :

xx صافى أرباح النشاط (أو خسارة) ←——

+ أرباح فروق عملة ▭

(+) إيرادات سنوات سابقة *

\+ أرباح رأسمالية ←———

(–) خسائر فروق عملة □

(–) مصروفات سنوات سابقة *

(–) خسائر رأسمالية

(+) إيرادات وأرباح غير عادية ×

(–) خسائر غير عادية ×

× صافى الربح قبل الضرائب

(–) × ضرائب

× صافى ربح المنشأة

والمقترح أن يتضمن هذا الجزء من قائمة الدخل (هذه) بنوداً للإيرادات وللمصروفات (العادية وغير العادية) تقابل بعضها . فمثلاً خسائر فروق العملة يقابلة أرباح فروق عملة ، ومصروفات سنوات سابقة تقابلها إيرادات سنوات سابقة .. وذلك بدلاً من إدماج العمليات المتشابهة معاً وإظهار صافيها حتى يكون العرض أكثر وضوحاً ويتمتع بالشفافية .

و– لم يذكر المثال المتقدم ضريبة المبيعات على الحقائب وضرائب كسب العمل وخلافه للتركيز على إظهار المكونات الرئيسية للانتاج والبيع بالحسابات التحليلية الثلاث . ولزيادة الإيضاح أثبتت التكاليف والمصروفات والمبيعات بقيد واحد رغم أن العمليات المرتبطة بتلك التكاليف تتم يومياً كما أعدت قائمة الدخل مبسطة .

مراجع

فصل (١٠)

١- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ٢٠٠٢ مرجع سابق ، ص٣٥٥-ص٤٨٩ .

2- AAA, in Lewis and Pendrill, 1994, op.cit. p. 3.

3- A.R. Jennings, **Financial Accounting**, ELBS Publishing, 1990, p. 300.

4- See :

* FASC2, FASB, Delany (ed) in Wiley's CPA Examination Review (2000/2001), 2000, op.cit., p. 886.

* SFAC 5, FASB, Delany (ed), in Wiley's CPA Examination (2000/2001) 2000, op.cit. p. 887.

5- Jennings, 1990, op.cit. p. 300.

6- Ibid.

٧- صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ، ٢٠٠٠ ، مرجع سابق من ص٢٠٢ إلى ص٢٢٦ .

٨- المرجع السابق من ص٢٥ إلى ص٣٥ .

٩- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، ص٦٠ ، من ص٧٤ إلى ص٧٨ ، من ص٨٧ إلى ٨٨.

١٠- المرجع السابق ، ص٩١ (رابع فقرة) .

11- See :

* IAS 1, para. 7.

* معيار١ المعدل ، معايير المحاسبة المصرية ، الملاحق بأرقام ١ ، ٢ ، ٣ .

* صلاح الدين عبدالرحمن فهمى ، ٢٠٠٠ ، مرجع سابق ، ص ص٣٦٣ ، ٣٦٤ .

12- Kieso and Weygandt, 1998, op.cit., p. 403.

13- IAS 1 Appendix, pp. 43-44.

١٤- معيار ١ (المعدل) ، معايير المحاسبة المصرية ، ملحق رقم٢ ص٣٧ .

١٥- قرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، ص ص٦٨-٦٩ .

16- IAS 1, Appendix, p. 44.

١١ - معايير التقرير المالى IFRS's والمعيار المصرى ٢٤

١ - مقدمة

أصدرت لجنة IASC مجموعة معايير IAS's حتى بلغت المعيار IAS رقم٤١ الزراعة Agriculture (وهى كما أشرنا ليست ٤١ معياراً IAS's بل فقط ٣٤ معياراً IAS's لإلغاء عدداً من المعايير مثل المعايير IAS's ٣، ٦ ، ٩) . ولقد تمت - وكما جاء فيما تقدم - إعادة هيكله restructuring كيان IASC ، وبناء عليه أصبح منذ ٢٠٠١/٤/١ المسئول الوحيد solely عن إصدار معايير المحاسبة ، وكما جاء فى أكثر من نشرة لمجلس معايير المحاسبة الدولية Intern.tion.l Accounting St.nd.rds Bo.rd (IASB)، هو هذا المجلس IASB . وقد بدأ المجلس إصدار مجموعة جديدة من المعايير بمسمى مختلف عن مجموعة معايير IAS's - وليس فى موضوعاتها التى ظلت بصفة أساسية موضوعات محاسبة مالية - سميت مجموعة معايير التقرير المالى الدولى Intern.tion.l Fin.nci.l Reporting St.nd.rds IFRS's. (ويهم أن نكرر بأن مصطلح دولى intern.tion.l يرتبط بالتقرير المالى كما كان ارتباطه بالمحاسبة فى عنوان مجموعة معايير IAS's، بمعنى أنه من رأيى أن التقرير المالى هو الدولى وليس المعيار . وإذا كان المجلس IASB يرغب فى أن يكون المعيار هو الدولى لما أصبح المسمى IFRS.

وبهذا المسمى الجديد للمعايير (IFRS) يكون مجلس IASB قد اقترب تماماً من مسمى مجموعة من مجموعات المعايير البريطانية (باستثناء لفظ الدولى) وهى مجموعة) يصدرها مجلس معايير المحاسبة ASB (وهو شبيه بمسمى المجلس الأمريكى FASB مجلس معايير المحاسبة المالية كما أشرنا) - وقبله لجنة ASC - تسمى مجموعة معايير FRS's (وهناك مجموعة أخرى أصدرتها لجنة ASC هى مجموعة معايير SSAP's) وسيتناول هذا الفصل إيجاز المعايير IFR's وكذا ملخص معيار المحاسبة المصرية رقم ٢٤ .

ولقد أصدر مجلس IASB منذ أن تولى المسئولية وحتى أوائل عام ٢٠٠٥ خمسة معايير IFRS's يبينها الجدول التالى [١] :

جدول رقم ١٥

معايير IFRS's الصادرة منذ بدء عمل مجلس IASB منذ ٢٠٠١/٤/١ مقارنة بمعايير مصرية ، وIAS's

رقم المعيار	معايير IfRS	معايير محاسبية	معايير محاسبية مصرية	معايير IAS's
١	العمل (تبنى) بمعايير التقرير المالى الدولى لأول مرة -First time Adoption of Intern.-tion.l Fin.nci.l Reprting St.nd.rds. صدر فى يونيو ٢٠٠٣ ليسرى اعتبار من أول يناير ٢٠٠٤ .	(*) -	-	
٢	أساس الدفع السداد بالأسهم . Sh.re B.sed P.yment صدر فى فبراير ٢٠٠٤ ليسرى اعتبار من أول يناير ٢٠٠٥ .	-	-	
٣	إندماج منشآت الأعمال -Busi . ness Combin.tion صدر فى مارس ٢٠٠٤ ليس اعتباراً من ٣١ مارس ٢٠٠٤ .	-	-	صدر المعيار IAS ٢٢ بنفس العنوان
٤	عقود التأمين -Insur.nce Con . tr.cts صدر فى مارس ٢٠٠٤ ليسرى اعتباراً من أول يناير ٢٠٠٥ .	-	-	
٥	الأصول غير المتداولة المحتفظ بها للبيع والعمليات المتوقفة Non-Current Assets Held for S.le .nd Discontinued . Oper.tions صدر فى مارس ٢٠٠٤ ليسرى اعتباراً من أول يناير ٢٠٠٥ .	-	-	

وكما يبين الجدول السابق فإن معظم تلك المعايير IFRS's (وكذا معيار المحاسبة المصرى ٢٤ السلوك المهنى «الاستقلالية» قد صدرت وهذا الكتاب جارى طبعه) .

وفيما يلى نبذة موجزة عن معايير IFRS's (وسيكون عرض المعيار IFRS4 عقود التأمين أقل إيجازاً مع ملاحظة أن المعيار ٣ IFRS3 تمت مناقشته بهذا الكتاب (ما جاء فى فصل ١٠) من واقع إيجازات هذه المعايير IFRS's ، وكذا إيجاز سريع للمعيار ٢٤ .

٢- المعيار ١ IFRS1 (فى إيجازه)

٢-١ التركيز على مفاهيم عامة

لأن هذا المعيار IFRS 1 هو أول معيار IFRS يصدره مجلس IASB فقد تم تضمينه القواعد (والمتطلبات) العامة الواجب على المنشأت أو الكيانات (التى كانت تطبق معايير IAS's) اتباعها وهى تطبق المعايير الجديدة IFRS's .

ومن متطلبات المعيار ١ IFRS 1 فى إيجازه مايلى .

٢-١-١ بدء سريان المعيار IFRS وحدوده :

* «... يسرى المعيار ١ (IFRS1) على الكيان entity الذى تعد قوائمه المالية لفترة تبدأ من ، أو بعد ، ١ يناير ٢٠٠٤ . ويسرى المعيار ١ IFRS1 أيضاً على كل تقرير مالى فترى ، إن وجد ، الذى يقدمه presents الكيان بموجب المعيار ٣٤ (IAS34) التقرير المالى الفترى Interim Fi-n.nci.l Reporting لجزء من الفترة التى تغطيها القوائم المالية التى يعمل بها لأول مرة بالمعيار IFRS .

for p.rt of the period covered by its first IFRS fin.nci.l st.tements

* ... كما يسرى المعيار ١ (IFRS1) لأول مرة على قوائم واضحة صريحة وليس عليها تحفظات explicit .nd unreserved st.tements فيما يتعلق بمعايير IFRS's ، [٢] .

ومصطلح تحفظات يعنى هنا بوجود نواقص (وليس عيوب أو أخطاء فنية) لم تتم على القوائم المالية تجعلها غير مكتملة .

٢-١-٢ قوائم مالية افتتاحية بمعايير IFRS's

، .. يتطلب المعيار IFRS بصفة عامة أن يطبق الكيان كل معيار IFRS منذ سريانه effec- tive لأول مرة ، وقوائم مالية معدة على أساس IFRS ، وعلى وجه الخصوص فإن الميزانية الافتتاحية المستخدم فيها معيار التقرير المالى الدولى IFRS ينبغى على الكيان أن In p.rticul.r, in its opening IFRS b.l.nce sheet .n etity must :

* يثبت (الكيان) جميع الأصول والإلتزامات التى تتطلب معايير IFRS's إثباتها .

*** لاتثبت البنود كأصول أو الإلتزامات إذا كانت معايير IFRS's لاتسمح بمثل هذا الإثبات do not permit such recognition .**

* إعادة تصنيف recl.ssify البنود التى أثبتت وفقاً لـ GAAP سابقا باعتبارها نوع ما من الأصول one type of .sset أو من الإلتزامات أو من مكون ما من مكونات حقوق الملكية component of equity والتى هى نوع مختلف من الأصول different type of .sset أو الإلتزامات أو مكون من مكونات حقوق الملكية بموجب (تحت) معايير IFRS's ويتم استخدام معايير IFRS's فى قياس الأصول والإلتزامات المثبتة .ll recognised .ssets .nd li.bilities .

* تستخدم .pply (المنشأة) معايير IFRS's فى اثبات جميع الزصول والإلتزامات.

* لاتسرى شروط التحول الانتقالى tr.nsition provisions التى وردت فى معايير IFRS's أخرى على التبنى (استخدام) لأول مرة للعمليات طبقاً لمعايير IFRS's The tr.ns.ction provisions do not .pply to . first-time .dopter's tr.ns.ction "to" IFRS [٢] ، .

٢-٢ إعفاءات محدودة من متطلبات IFRS

* ،يسمح gr.nts المعيار (١) IFRS1 باعفاءات محدودة من هذه المتطلبات فى مجالات محددة gr.nts limited exemptions from these requirements in specified .re.s (وذلك) عندما يكون من المرجح أن تزيد تكلفة العمل بها على المنافع التى يحصل عليها مستخدموا القوائم المالية Where the cost of complying would be likely to exceed the benefits to users of fin.nci.l st.tements ... وتتواجد الإعفاءات فى المجالات التالية :

* إندماج منشآت الأعمال .

* القيمة العادلة أو إعادة التقييم باعتبارها تكلفة لبعض الأصول غير المتداولة f.ir v.lue of re- v.lu.tion .s deemed cost for non-current .ssets .

* المعاشات المتعرف عليها فى خطط تقاعد العاملين .

*الإختلافات المجمعة لفروق تغيير العملة tr.nsl.tion differences .

* الأدوات المالية المجمعة (المشتركة) compound finnce instruments .

* أصول والتزامات المنشأت التابعة والشقيقة والمشروعات المشتركة subsidiries, ssocites nd joint ventures .

* الأدوات المالية السابق إثباتها وأمكن تمييزها .

* عمليات الدفع (بواسطة) الأسهم .

* عقود التأمين ..، [٤] .

٢-٣ التطبيق على العمليات السابقة ليس مطلوباً أحياناً

* ،كما أن المعيار (١) IFRS1 يمنع استخدام معايير IFRS's استخداماً بأثر رجعى فى بعض الأحوال prohibits retrospective ppliciton of IFRS's in some cses ، وعلى الأخص عندما يتطلب الاستخدام بأثر رجعى أن تعطى الإدارة أحكاماً على الظروف السابقة بعد أن تكون نتائج عملية ما قد عرفت- require judgements by the mngement bout pst conditions fter the outcome of prticulr trnsction is lredy known.

* ويتطلب المعيار ١ (IFRS1) القيام بإفصاحات تشرح كيف أن التحول من (العمل) بمبادئ GAAP السابقة إلى معايير IFRS's أثر على مركزها المالى والأداء المالى والتدفقات النقدية التى يتم التقرير عليها how the trnsition from previous GAAP to IFRS's ffected the entity's reported finncil position, finncil performnce nd csh flows، [٥] .

أى أنه فى بعض الأحوال التى ينبغى أن تعطى فيها الإدارة أحكاماً عن ظروف سابقة انتهت العمليات المرتبطة بها فإن المعيار IFRS لايتطلب أن يتم تطبيقه على تلك العمليات السابقة ولكنه يتطلب الافصاح الذى يتضمن شرحا لكيفية التحول إلى تطبيق المعيار IFRS. كما إذا تطلب الأمر الرجوع إلى إعادة دراسة القيمة العادلة لآلة إنتاجية كانت معدة للبيع فى ٢٠٠٣/٧/٣٠ فى منشأة صناعة أعدت بالفعل قوائمها المالية فى ٢٠٠٤/٦/٣٠ واعتمدت فى ٢٠٠٤/٧/١٥ فالظروف التى بنيت عليها القيمة العادلة سابقة وعملية الإثبات إنتهت والتقرير عليها كذلك قد انتهى . وهذا أمر متعارف عليه . كما ينبغى الافصاح أيضاً عن التغير بين GAAP القديمة وبين IFRS's وتأثير ذلك على المركز المالى للمنشأة وأدائها مالياً والتدفقات النقدية إليها ومنها .

٢-٤ مصطلحات بديلة (وجديدة)

من أهم مايمكن ملاحظته وبوضوح على صياغة المعايير IFRS's التى

أصدرها مجلس معايير المحاسبة IASB هو تغيير استخدام بعض المصطلحات واللغة فى المعايير عما كان يستخدم فى معايير IAS's . وقد يبدو وأن ذلك طبيعى عندما يتم إعادة الهيكلة وتغيير الهيكل التنظيمى والوظائفى للكيان (IASC) . ولعل أول تغيير قام به المجلس (IASB) هو تغيير عنوان أو مسمى مجموعة المعايير من معايير المحاسبة الدولية IAS's إلى معايير التقرير المالى الدولى IFRS's .

ومن المصطلحات الأكثر استخداماً فى معيار ١ IFRS1 (فى ايجازه) – وفى معايير IFRS's أخرى صدرت – ولم تكن كذلك فى معايير IAS's بل لم تستخدم على الإطلاق أحياناً مايلى :

* استعملت معايير IFRS's وهى تشير إلى الجهة المعنية بالتقرير (التى تعد التقرير) مصطلح كيان entity وكان المصطلح المستخدم لذلك فى معايير IAS's هو فى معظم الأحوال منشأة enterprise وقد يكون مصطلح كيان أوسع من منشأة وهو ماقد يدل على أن معايير IFRS's ممكن ألاتسرى على منشأت الأعمال فقط بل تمتد إلى كيانات أخرى مثلها مثل IAS's .

* استخدم مصطلح احتمال مرجح جداً highly prob.ble (معيار ٥/ IFRS 5) الذى لم تستخدمه معايير IAS's بل استخدمت لبيان الاحتمال الأكثر ترجيحاً (لأن يقع الحدث المرتبط به) مصطلح احتمال مرجح prob.ble .

* واستخدم المعيار ١ / IFRS 1 مصطلح شروط provisions وكان من المصطلحات الأكثر استخداماً فى هذا الصدد فى معايير IAS's مصطلحى re- quirements و terms .

* واستخدم مصطلح إعادة تقييم re.ssess (معيار IFRS 5/٥) كما استخدم أيضاً مصطلح reme.sure أى إعادة قياس فى معيار IFRS 2/٢ . فى حين أن معايير IAS's عبرت عن إعادة التقييم بمصطلح أساسى هو rev.lu.tion .

* استخدم المعيار IFRS 1/١ مصطلح قائمة المركز المالى fin.nci.l position وهو المصطلح الأكثر استخداماً فى المعايير – وليس فى الكتابات – الأمريكية . وكانت معايير IAS's تستخدم فى ذلك مصطلح ميزانية b.l.nce sheet.

* واستخدم مصطلح ربح أو خسارة profit or loss – دون الإشارة إلى لفظ «قائمة» (معيار IFRS 2/٢) – وهو استخدام بريطانى أساساً – دون إشارة فى هذا المعيار

IFRS إلى القائمة التى ركزت عليها معايير IAS's لإظهار الربح والخسارة وهى قائمة الدخل income st.tement .

* اسـتـخـدم المعـيـار ١ / IFRS 1 مـصطلح تحـول (أو مـؤقت) tr.nsition الذى لم تستخدمه معايير IAS's بصفة أساسية .

* استخدم المعيار IFRS 1/١ مصطلح أصول غير متداولة non-current .ssets الأكثر استخداماً فى المحاسبة فى أوربا بدلاً من مصطلح أراضى ومبانى وآلات ومعدات PPE معيار IAS ١٦ الأكثر استخداماً فى أمريكا وفى معايير IAS's .

* استخدم المعيار ١ / IFRS 1 مصطلح يجب must وكانت معايير IAS's تستخدم فى ذلك مصطلح should (وهذا الأخير قد يكون أخف فى وطأته عن الأول).

* واستخدم المعيار ١ / IFRS 1 مصطلح يقدم present وكان المتبع ، وفى الغالب ، فى معايير IAS's استخدام مصطلح prep.re .

* استخدم مصطلح مكتسب/محول/مقرر vested (معيار٢/IFRS 2) وهو لم يستخدم ، بصفة أساسية ، معايير IAS's .

٢-٥ متطلبات المعيار IFRS (إجمالاً)

من أهم ماجاء بالمعيار ١ / IFRS 1 في إيجازه (وفي معايير IFRS's بصفة عامة) مايلي :

* تثبت الأصول والإلتزامات على أساس متطلبات معايير IFRS's ووفقاً لذلك فإن مكونات البند (خاصة الرئيسى) وكذا ظهوره بالقوائم المالية ينبغى أن تتفق مع متطلبات معايير IFRS's . وقد يستبعد فى ذلك إعادة التحقق من مكونات أو قيم تلك البنود (وقد لايستبعد) . وبصفة عامة فإن إثبات قيم العمليات المالية على بنود الأصول أو الإلتزامات – وأيضاً على التكاليف والمصروفات والإيرادات – ينبغى أن يكون ، وكأمر منطقى ، متفقاً مع معايير IFRS's .

* وعلى العكس من ذلك ، يتطلب المعيار IFRS 1/١ إلا ثبت المنشأة أو الكيان بالقوائم المالية أصولاً أو إلتزامات (أو غيرهما) لاتتطلب معايير IFRS's إثباتها كأصول أو كإلتزمات (أو غيرهما) . فمثلاً اشترط المعيار ٥ IFRS 5 – ضمن ما اشترطه – أن الأصول غير المتداولة المعدة للبيع تعتبر كذلك ، معدة للبيع ، إذا كان سيتم استرداد قيمتها الدفترية بشكل أساسى recovered princip.lly من

خلال عملية بيع وليس من خلال استمرار الاستخدام وهو الذى يستغرق عادة فترة أطول فى الاسترداد (وقد نوقش البيع والاستخدام فصل٣) ولم يكن هذا الشرط واضحاً بهذا الشكل فى معيار IAS ١٦ وإن كان مفهوماً أن استرداد ماسيباع سيكون من «هذا البيع» (ولن يكون من استمرار الاستخدام) .

* ويتطلب المعيار ١ IFRS 1 (منطقيا) أن يكون الإثبات الأول متفقاً مع متطلبات معايير IFRS's ، أى متفقاً مع ماصدر من معايير IFRS's فإذا افترضنا أن الإثبات الأول بتطبيق معايير IFRS's لكيان ماهو ٢٠٠٥/١/١ فمعنى ذلك أن يأخذ هذا الكيان فى حسابه المعايير IFRS's الخمسة المشار إليها فيما تقدم (المعياران IFRS's ١ ، ٣ اللذان يسريان فى ٢٠٠٤/١/١ ، ٢٠٠٤/٣/٣١ على التوالى والمعايير IFRS's الثلاث الأخرى تسرى من ٢٠٠٥/١/١) .

* وقد يعنى ذلك تعديل بنود القوائم المالية المعدة على أساس معايير IAS's إن كانت لاتتفق «جوهرياً» مع معايير IFRS's (وذلك حتى تتفق معها) إلا أن هذا المطلب يبدو مقيداً فى فقرة أخرى للمعيار١ (IFRS1) التى تتطلب فى أحوال معينة c.ses in some ، عدم تطبيق شروط التحول الواردة فى معايير IFRS's أخرى . وفى ذلك فقد يمكن تفسير هذا المطلب – وبمراعاة أن الجزء الأول من الفقرة السابقة (تعديل بنود القوائم المالية الظاهرة تطبيقاً لمعايير IAS's إلى معايير IFRS's) هو الجزء الأساسى الواجب العمل به ، وأن تطبيقه ضرورى رغم وجود جزء أخر قد لايتفق معه (عدم تطبيق «شروط التحول» فى معايير IFRS's) – على أن الإثبات الأول لمعايير IFRS's يتم دون تلك الشروط ثم بعد ذلك قد يمكن، إذا كان هناك مجالاً – أى إن لم يتم مثلاً اعتماد القوائم المالية بعد– إجراء التعديل. ويتطلب ذلك أن يمسك «الكيان» المعنى سجلاً يبين ماكانت عليه البنود ثم التعديلات عليها . **ويتم هذا التعديل أساساً – وكما هى القاعدة العامة– إن وجد اختلاف جوهرى بين البنود المعدة على أساس IAS's ومتطلبات IFRS's . وهناك تفسير ثانى وهو عدم الأخذ على الإطلاق «بشروط التحول» (طالما ليست جوهرية) وفقاً للمعيار IFRS . ولكن عدم الأخذ بشروط التحول يعنى أن الكيان لم يطبق معايير IFRS's بما لايتفق وجوهر المعيار ١ (IFRS 1) . ولكن لأن عدم التطبيق هنا يختص فقط بتلك الحالة التى يكون الإثبات فيها قد تم والعملية قد انتهت وممكن الا يكون الاختلاف جوهريا ، فقد يمكن اعتبارها استثناءاً وحيداً من**

التطبيق ولم يتبين وجود تفسير من اللجنة المختصة لهذه المسألة .

*** وتجدر الاشارة إلى أن المعيار ١ / IFRS 1 لم يحدد صراحة ان كان التأثير جوهرياً أم لا ، ولكن تلك هى القاعدة العامة المتعارف عليه أن ننظر إلى مسألة الجوهرى** m.teri.l .

*** لم يلغ المعيار ١ (IFRS1) أو معايير IFRS's التى صدرت ، صراحة ، أى معيار من معايير IAS's ولكن ممكن (وفقاً للفقرة السابقة) أن تلغى بعض المتطلبات فى بعض معايير IAS's إن كانت غير متفقة بشكل جوهرى مع متطلبات معايير IFRS's .**

* تطلب المعيار IFRS أن يتم الإفصاح عن تأثير التحول من GAAP إلى العمل بمعايير IFRS's ، على المركز المالى للكيان وعلى أدائه المالى وعلى التدفقات النقدية . **ويلاحظ فى ذلك :**

* صياغة المعيار IFRS يمكن أن تفسر على أن هذا التأثير (نتيجة التحول) سيحدث- وكأمر مؤكد – على القوائم المالية وأن المسألة ليست احتمالية (وجود أو عدم وجود تأثير) .

* وممكن أن يعنى أن معايير IFRS قد تختلف عن الـ GAAP السابقة أى التى ضمنها معايير IAS's .

* ومفهوم أن الـGAAP تشمل ، وكما أشرنا ، إضافة لمعايير المحاسبة المتطلبات (الأخرى) القانونية ومتطلبات بورصة الأوراق المالية وغيرهما ، فإذا كان هذا الاختلاف سببه متطلبات قانونية أثبتت البنود على أساسها كان يتطلب القانون تكوين مخصص لمقابلة التزام ما محتمل(١) أن يتحقق ولم يتطلبه أى معيار IFRS فإن عدم إتفاق IFRS مع الـ GAAP (السابقة) يتطلب العمل بالأخيرة دون الأولى حتى وإن لم يشر IRFS إلى ذلك .

* حدد المعيار IFRS مجالات r.e.s معينة يمكن فيها التغاضى المحدود عن أو الإعفاء المحدود من تطبيق متطلبات للمعيار IFRS عندما ترتفع تكلفة التطبيق على منافع مستخدمى القوائم المالية منها . ومن هذه المجالات : إندماج منشأت الأعمال (وقد صدر بخصوصها المعيار٣/ IFRS 3) / القيمة العادلة/.../مزايا العاملين (فى التقاعد) / ... الدفع بالأسهم (وصدر بها معيار ٢/ IFRS 2 / عقود

التأمين (وصدر بها المعيار ٤ IFRS 4) .

ومسألة الإعفاء من تطبيق ما مسألة هامة لأن الكيان قد يتحجج بزيادة تكلفة تطبيق متطلبات معينة فى معايير IFRS's عن المنافع التى تعود على «المستخدمين» (وعليها) من العمل بها وبالتالى لاتطبق هذه المتطلبات هذا مع التسليم بأن هذه المقابلة (بين تكلفة التنفيذ وبين المنافع منها) هى إجراء متعارف عليه ويتفق فيه المحاسبون ويتم عادة التثبت منه قبل القيام بأى عمل محاسبى (أو غير محاسبى) .

٣- المعيار IFRS 2/٢ (فى إيجازه)

يتناول المعيار ٢ / IFRS 2 الدفع أو السداد بالأسهم Sh.re B.sed P.yment أى عندما يتبنى كيان (أو منشأة) السداد أو الدفع – فى عمليات ما – بإصدار أسهم للغير، أساسا العاملين. وقد لايكون هذا الإجراء متبعاً فى منشآت كثيرة فى دول بالشرق.

٣-١ بدء سريان المعيار IFRS وحدوده

* «صدر المعيار ٢ ... فبراير ٢٠٠٤ ليطبق على الفترات المالية التى تبدأ من ، أو بعد ، أول يناير ٢٠٠٥ .

* يصف المعيار ٢ / IFRS 2 التقرير المالى لكيان ما عندما يستخدم عملية الدفع بالأسهم sh.re-b.sed p.yment tr.ns.ction ويسرى المعيار على منح الأسهم أو منح الاختيارات بين الأسهم أو أية منح لأدوات ملكية أخرى تمت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ والتى لم تكتسب بعد فى تاريخ سريان المعيار IFRS It .pplies to gr.nts of sh.res, sh.re options or other equity instuments m.de .fter 7 November 2002 th.t h.d not yet vested .t the effective d.te of the IFRS [٦] .

٣-٢ السريان بأثر رجعى على التزامات سابقة وفى القوائم فى حدود

* «ويسرى المعيار IFRS بأثر رجعى على الالتزامات التى نشأت من .rising from عمليات الدفع بالأسهم القائمة فى تاريخ السريان .t the effective d.te .

* ويتطلب المعيار IFRS 2/٢ أن يعكس (يظهر) reflect الكيان فى (قائمتى) الأرباح والخسائر والمركز المالى تأثير عمليات الدفع بالأسهم شاملاً ذلك المصروفات المرتبطة expenses .ssoci.ted with باختيارات الأسهم الممنوحة للعاملين gr.nted to employees» [٧] .

إذاً وفقاً لهذه الفقرات فإنه يمكن أن يطبق المعيار IFRS2 بأثر رجعى على الإلتزامات من مثل هذه العمليات (الدفع بالأسهم) مع تأثير حـ/أ.خ والمركز المالى .

٣-٣ القياس بالقيمة العادلة

* «وبالنسبة لعمليات الدفع بالأسهم التى أجريت مع العاملين وتمت تسويتها على حقوق الملكية «والعمليات الأخرى التى فيها خدمات مشابهة» ، فإن قياس مبلغ العملية يبنى على القيمة العادلة لأداة الملكية الممنوحة .. فى تاريخ المنح . ويركز التقييم على النصوص والشروط المحددة لمنحه الأسهم أو اختيارات الأسهم ، للعاملين The v.lu.tion focuses on the specific terms .nd conditions of . gr.nt of sh.res or sh.re options to employees.

* يحدد المعيار IFRS المتطلبات (اللازمة) إذا تم تعديل نصوص وشروط منحه اختيار أو منحه أسهم أو إذا تم إلغائها / أو إعادة شرائها أو استبدالها بمنحة أخرى (من منح) أدوات الملكية re-purch.sed or repl.ced with .nother gr.nt of equity instruments كما يتضمن المعيار IFRS كذلك متطلبات عمليات تسوية حق الملكية مع أطراف أخرى «أى أطراف بخلاف العاملين وأولئك الذين يقدمون خدمات مماثلة» .

* وبالنسبة لعمليات التسوية النقدية (فإن) السلع والخدمات التى تم استلامها والالتزام الذى وقع ، يتم قياسها (جميعا) بالقيمة العادلة للالتزام .re me.sured .t the f.ir v.lue of the li.bility على أن يتم إعادة قياس الإلتزام بالقيمة العادلة فى كل (تاريخ) تقرير وفى تاريخ التسوية ويتم إثبات التغييرات فى القيمة العادلة فى (قائمة) الربح والخسارة The li.bility is reme.sured to f.ir v.lue .t e.ch reporting d.te .nd .t the d.te of settlement, with ch.nges in f.ir v.lue recognised in profit .nd loss» (٨) .

٣-٤ من متطلبات المعيار IFRS2/٢ إجمالاً :

* يضع المعيار IFRS بصفة أساسية قواعد المحاسبة على منح كيان ما للعاملين به– أو لغيرهم الذين يقدمون خدمات مماثلة للكيان أو المنشأة (وقد يدخل فى هذه الفئة الثانية المستشارين الماليين والقانونيين للكيان) أسهم ضمن رأسمال الكيان . وقد تكون هذه الأسهم قد أصدرها الكيان ثم اشتراها (من السوق) واحتفظ بها لديه – وتسمى كما أشرنا أسهم خزينة tre.sury sh.res وهو ذات المسمى الذى أطلقه عليها القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ فى حـ/٢٤ – ثم منحها للعاملين . وفى هذه الحالة الأخيرة لم يزد رأسمال الكيان وإنما تحولت الملكية – عن طريقة تلك الأسهم – إلى من منحت لهم .

* ويسرى المعيار ٢/ IFRS 2 على منح الأسهم (وغيرها من منح أدوات الملكية) التى تمت بعد ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ والتى لم تكن قد تم اكتسابها أى لم تصبح المنح

فعالة حتى ٢٠٠٥/١/١ (تاريخ سريان المعيار IFRS) . وتبين هذه الجزئية أن المعيار IFRS يسرى بأثر رجعى على المنح التى لم تصبح ممنوحة رسمياً قبل ٢٠٠٥/١/١ . وغير واضح فى إيجاز المعيار IFRS 2/٢ مبرر سريانه على هذه النوعية من المنح منذ ٧ نوفمبر ٢٠٠٢ تحديداً (أى قبل حوالى سنة وربع على صدوره ، وقبل مايزيد على سنتين على سريانه) .

* ويتطلب المعيار IFRS 2/٢ أن تظهر تأثيرات عمليات الدفع بالأسهم فى قائمتى الأرباح والخسائر والمركز المالى ورغم أن ذلك وكما يبدو أمراً طبيعياً إلا أن المعيار IFRS أراد أن يؤكد عليه .

* وإضافة لما جاء بالفقرة قبل السابقة من أن المعيار IFRS ، يسرى بأثر رجعى فقد أشار تحديداً كذلك بأن الإلتزام الناشئ من عملية الدفع بالأسهم يسرى عليه المعيار IFRS أيضاً بأثر رجعى أى منذ نشأة الإلتزام . وهو إجراء محاسبى ينبغى إتباعه للتأكد من حقيقة الإلتزام وإتفاقه والمعيار IFRS (وذلك كبديل لمجرد الاستناد إلى رصيد دفترى دائن ظاهر بالقوائم المالية أو بالدفاتر المحاسبية المعنية لأنه إجراء يضعف من العمل المحاسبى) .

* ويتطلب المعيار IFRS تقييم عملية الدفع بالأسهم بالقيمة العادلة فى تاريخ منح المنحة للعاملين . وقد يكون هذا التاريخ هو تاريخ صدور القرار من المانح . فى حين أن تاريخ اكتساب الطرف الممنوح له تلك الأسهم ، ملكيتها يقع بعد فترة من صدور هذا القرار . وقد يكون التاريخ الثانى (عند اكتساب ، الممنوح لهم ملكية الأسهم) هو الأقرب لأنه بموجبه تعتبر عملية الدفع بالأسهم قد تمت . ومن ثم تتم المعالجة المحاسبية .

* مصطلح vest من المصطلحات باللغة الإنجليزية الذى يكون له أكثر من معنى . وهو يعنى بصفة عامة – بخلاف «صديرى» – يكتسب/يخول .. وقد استخدم سنة ١٩٧٢ فى المعيار الأمريكى APB25المحاسبة على الأسهم المصدرة للعاملين Accounting for Stock Issued to Employees كما استخدم أيضاً فى المعيار الأمريكى رقم١٢٣ قوائم ببيانات معايير المحاسبة المالية/SFAS123 (الصادر فى أكتوبر سنة ١٩٩٥) وعنوانه المحاسبة على أساس التعويض بالأسهم Accounting for Stock B.sed Compens.tion .

وفى تعريف المعيار SFAS 123/١٢٣ (ملخص «ديلانى») لمصطلح vesting أنه :

«اللحظة التى لاتكون فيها حقوق العامل فى أن يحصل على مثل أو أن يحتفظ بمثل ، هذه الأدوات أو النقدية معتمداً على أدائه لخدمات (أعمال) إضافية (أخرى) ... the moment when em-ployee's or c.sh is no longer contingent on perform.nce of .dditiOn.l services» [٩] .

وباختصار فإن معنى المصطلح أنه اللحظة التى لايعتمد فيها منح تعويض (أو مكافأة) على أداء إضافى ddition.l. سيقوم به الذى منح له التعويض (أو المكافأة) أى أن هذا التعويض يمنح عادة عن أداء سابق (وممكن كذلك للتشجيع) .

٣-٥ أسهم مجانية للعاملين (كتعويض)

٣-٥-١ الإثبات طبقاً للمعيار IFRS بالقيمة العادلة

إذا افترضنا أن أحد الكيانات أصدر أسهماً قيمتها الإسمية مليون جنيه بسعر السهم ١٠٠جنيه ثم اشترى بعد ذلك بشيك ١٠٠٠سهم من أسهمه بمبلغ ١٠٠جنيه للسهم (القيمة المتداولة فى البورصة) ثم منحها للعاملين تشجيعاً لهم وفى ذات الوقت كمقابل لتأخر رفع مرتباتهم، فإنه – تطبيقاً للمعيار IFRS2/٢ وباستخدام الحسابات بدليل القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ وبافتراض أن سعر السهم فى بورصة الأوراق المالية يساوى قيمته الإسمية وهو أيضاً ذاته سعر شراء الكيان له – يمكن باستخدام الحسابات بالقرار ٢٠٤ اقتراح المعالجة المحاسبية التالية :

١٠٠٠٠٠ من حـ/أسهم خزينة (حـ/٢٤)

١٠٠٠٠٠إلى حـ/حسابات جارية بالبنوك (حـ/١٩٣)

(قيد ١)

١٠٠٠٠٠ من حـ/أجور – مزايا عينية (حـ/٣٢٢)

١٠٠٠٠٠ إلى حـ/أسهم خزينة (حـ/٢٤)

(قيد ٢)

إيضاحات :

* القيد رقم ١ يتم عندما يشترى الكيان أسهمه .
* ويتم القيد ٢ عند اكتساب العاملين للأسهم .
* رغم أن عملية المنح هذه تمثل للكيان خسارة ، غير عادية رغم أنها ليست مثل اختلاس النقدية أو الحريق أو السطو أو العجز غير الطبيعى فى المخزون (وهى أمثلة أوردها القرار ٢٠٤ رغم أن العجز والسرقة لاينطبقان على هذه الحالة) إلا العاملين تحققت لهم مزايا ضخمة من منحهم هذه المنح ستدفعهم ، ومن المؤكد ، إلى زيادة جهدهم وتفانيهم للكيان بعد أن أصبحوا يمتلكون جزءاً منه ، وهو ما سيرفع من معدلات أدائه ويزيد أرباحه، ويعتبر حـ/٣٢٢ هو أحد الحسابات الممكن التعامل فيها . والمنحة أكبر من مجرد خدمات ثقافية واجتماعية ورياضية التى أشير إليها فى شرح حـ/٣٢٢ . وإذا قيل ممكن استخدام حساب مصروفات خدمية أخرى (حـ/٣٣١٨) فإن البنود الداخلة فيه غير متجانسة مع هذه المنح . وقد يقال أن المنح قرار إدارى لاينبغى تحميل الإنتاج والبيع بتكلفتها ، أى لاتحمل على حـ/٣٣) بل حـ/٣٥ . غير أن العاملين قد استفادوا ولاشك من هذه المنح خاصة وأنها طبقاً للمثال مقابل [illegible] ادة أجورهم فهى قد تقترب من الأجور وممكن أن تقابل الايرادات فهى قد تؤدى إليها. أما إن كانت مجرد منح دون مقابل فيمكن استخدام الحساب٣٥.
* يتطلب المعيار IFRS تقييم الأسهم الممنوحه للعاملين بالقيمة العادلة . وفى المثال تتساوى تكلفة الشراء مع القيمة العادلة سواء عند الشراء أو عند حصول العاملين على الأسهم واكتسابهم لها . أما إن اختلفت القيمتين عند الاكتساب فتؤخذ القيمة العادلة ويتم تأثير حـ/أ.خ بقيمة الفروق .
* ويجدر التكرار بأن اعتبار تكلفة المنحة (١٠٠ ألف جنيه) ضمن حـ/٣٢ معناه – وكما أشرنا – أن يتحمل الإنتاج والبيع كل بنصيب حسب استفادته من تلك التكلفة أى لاتتحمل المصروفات العامة (حـ/٣٥) بها . والمفهوم من المثال أن هذه المنح تشجعياً وتعويضاً مؤقتاً للعاملين لحين زيادة مرتباتهم بما يمكن معه اعتبارها نوعاً من المزايا العينية وإن كانت أهم منها .

* ولزيادة الإيضاح ، لم تدرج استحقاقات مصلحة الضرائب أو العمولات .. فى المثال .

* واعتبار الأسهم الموزعة على العاملين منحة هو أحد الأساليب التى يحصل بموجبها العاملين على أسهم الكيان الذى يعملون به . وهناك أساليب أخرى كشراء العاملين لتلك الأسهم نقداً أو بالتقسيط .

٣-٥-٢ الإثبات الأولى بالتكلفة

من المتفق عليه ، وأيدته معايير IAS's ، أن يتم إثبات الأصل عند إقتنائه بالشراء (ويدخل فيه حالة اندماج منشآت الأعمال) بالتكلفة وبعد استخدامه يتم تقييمه عادة بالقيمة العادلة (وبمراعاة متطلبات المعايير المختصة) . وعندما تشترى منشأة (أو كيان) أسهمها فإنها تثبتها (وكما أشرنا) بتكلفة الشراء . ويلاحظ فى هذا أن رأسمال (الأسهم) المدفوع P.id-in-c.pit.l لايتأثر - وكوضع طبيعى - بشراء المنشأة لأسهمها أو بمنحها للعاملين وبالتالى فإن رقم عدد الأسهم (٩) قبل الشراء - وقبل المنح - لايتغير نتيجة هاتين العمليتين فالمنشأة أصدرت مثلاً مائة ألف سهم بسعر السهم ١٠ جنيه أى أن رأسمالها المصدر مليون جنيه فإذا اشترت منها ألف سهم يظل عدد الأسهم المصدرة مائة ألف سهم وإنما الذى تغير هو أن العاملين الذين منحهم الأسهم أصبحوا ملاكا .

٣-٥-٣ أسهم الخزينة ليست أصلاً

٣-٥-٣-١ حساب أسهم الخزينة حساباً مديناً

يتم إثبات أسهم الخزينة (التى اشتراها الكيان الذى أصدرها) فى حساب يجعل، وكما أشرنا ، مديناً بقيمة شرائها ولكن هل هذا الحساب المدين أصل كأى أصل من الأصول ؟ يرى البعض ذلك على اعتبار أنه يمكن بيع أسهم الخزينة مقابل نقدية c.n be sold for c.sh إذاً فمن وجهة النظر هذه هى أصل . فالنقدية تزيد بالبيع المحصل ولكن من ناحية أخرى فإن أسهم الخزينة - وكما سيأتى - تخفض من حقوق الملكية فهى إذاً ليست كالأصل الذى يزيد منها . وفى هذا يقول «ويجانت» «وكيسو» «وكيل» فإن هذا الحساب يعامل على العكس من حساب حقوق ملكية الأسهم contr. stockholders' equity .ccount ومع هذا فهذه الأسهم ليست أصلاً

is not n sset (١٠) . أى أنه رغم أنها مدينة فإن طبيعتها لاتجعل منها أى نوعية من الأصول وليس الأمر هنا كالتعامل مع المورد (أو العميل) فالمورد الذى تقاضى مبالغ تحت الحساب دون أن يقدم أعمالاً يصبح مديناً للمنشأة المعنية أى أصل من أصولها وليس مجرد حساباً مديناً .

والمفهوم أن أسهم الخزينة ، وطالما أنها فى الأساس أسهم أصدرتها منشأة (ما) ثم اشترتها – وكما يظهر من المسمى (خزينة أى يمكن أن يحتفظ بها فى الخزينة) – تظل مع ذلك ، ورغم أن حسابها حـ/ مدين ، تحتفظ بطبيعتها كأسهم . وهى تخفض من قيمة الأسهم الأخرى مع المساهمين والتى تمثل التزاماً على المنشأة لهم . وذلك بغض النظر عن أن بيع أسهم الخزينة سيجلب للمنشأة منافع اقتصادية (وهذا الجلب هو أحد شروط إثبات البند كأصل بالقوائم المالية وفقاً للمعيار IAS ١٦ ، والمحاسبة المصرية ١٠ المعدل) . وعلى هذا فإن أسهم الخزينة يتم بها تخفيض قيمة الأسهم الأخرى مع المساهمين وبالتالى تظهر فى قائمة المركز المالى قيمة ماهو مع المساهمين من أسهم فإذا اشترت المنشأة عشرة آلاف سهم من أسهمها بنفس سعر الاصدار وهو جنيه واحد فإن قائمة المركز المالى تظهر حقوق الملكية كما يلى :

حقوق الملكية

١٠٠٠٠٠٠ جنيه رأسمال الأسهم (مليون سهم بسعر جنيه للسهم)

١٠٠٠٠ جنيه (-) أسهم خزينة (١٠٠٠٠ سهم)

٩٩٠٠٠٠ ________

(٩٩٠ ألف سهم بسعر ١ جنيه للسهم)

وعلى هذا فإن مايحمله المساهمون من أسهم هو فقط (٩٩٠) ألف سهم وأصبح للمنشأة الجزء الباقى من الأسهم لحين منحها للعاملين (وفقاً للمثال) .

٣-٥-٣-٢ البيع بأكثر أو أقل من السعر الدفتري

البيع بربح

هناك أكثر من معالجة لبيع أسهم الخزينة بأكثر أو أقل من قيمتها الدفترية .

مثال :

بلغ رأسمال أسهم المنشأة س في ٢٠٠٢/٧/١ مليون جنيه (١٠٠ ألف سهم بسعر ١٠جنيه للسهم) وقد اشترت س ١٠٠٠سهم من أسهمها بسعر ١٥جنيه للسهم ثم باعتها بمبلغ ٢٠ ألف جنيه وحصلت قيمة البيع بشيكات . وقد بلغت قيمة الأرباح المرحلة للمنشأة س ١٠٠ ألف جنيه .

ولمعالجة شراء وبيع أسهم الخزينة يمكن عرض الاقتراحين التاليين باستخدام الحسابات بالقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ :

الاقتراح الأول : إضافة الربح للاحتياطي

٢٠٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بالبنوك حـ/١٩٣

إلى مذكورين

١٥٠٠٠ إلى حـ/أسهم خزينة (حـ/٢٤)

٥٠٠٠ إلى حـ/احتياطيات أخرى حـ/٢٢٤

إيضاحات :

* أثبتت الأسهم عند شرائها بسعر الشراء وهو قيمتها الدفترية (١٥جنيه للسهم) .

* لأن الأسهم المباعة كانت جزءاً من حقوق الملكية فإن المقترح استخدام حساب احتياطي ضمن حـ / ٢٢٤ لأنه الأقرب لحقوق الملكية – أما حساب احتياطي رأسمالي (حـ / ٢٢٣) فهو يرتبط ببيع الأصل الثابت .

* هذا مع مراعاة أن الاحتياطي يجنب أساساً كتوزيع لصافي الربح .

الاقتراح الثاني : الإضافة لحساب جديد "رأس المال المدفوع من أسهم خزينة"

٢٠٠٠٠من حـ/حسابات جارية بالبنوك ١٩٣

إلى مذكورين

١٥٠٠٠ إلى حـ/أسهم خزينة

٥٠٠٠ إلى حـ/رأس المال المدفوع من أسهم خزينة

إيضاحات :

* الحكمة من هذا الحساب الجديد هو إيضاح أن هناك زيادة رأسمالية سببها بيع أسهم خزينة .

* ولكن قيمة رأسمال الأسهم الأصلية مليون جنيه (والمدرجة فى حساب أخر) لم تتأثر بأرباح بيع س لأسهم الخزينة.

* أى أن هذا الحساب الجديد يظهر ضمن رأس المال المدفوع ولكنه لايؤثر على قيمة رأس المال الأصلى (مليون جنيه) .

* إذاً لايتم إظهار الربح (أو الخسارة) من عملية الشراء والبيع (فى دفاتر س) فى حـ/أ.خ على اعتبار أن هذا التعامل فى أسهم تملكها وهى التى اشترتها ثم باعتها .

* وللسهولة ، لم يتم إظهار استحقاقات مصلحة الضرائب فى هذا المثال .

وقد أكد «ويجانت» «وكيسو» «وكيل» هذه المعالجة المحاسبية بالإضافة إلى «رأس المال المدفوع من أسهم خزينة» p.id-in c.pit.l from tre.sury stock .

كما أكدوا على أن المنشأة لاتحقق ربحاً أو تتحمل خسارة من معاملات الأسهم الخاصة بأسهم مساهميها A corpot.tion does not re.lize . g.in or suffer «loss from stock tr.nsctions with its own stockholders (١١) .

وهذه القاعدة المحاسبية هى ذاتها التى تطلب النظام المحاسبى الموحد (وكما أشرنا) العمل بها وهى أن الوحدة لاتربح من نفسها (هناك إشارة سابقة) ولكن ومع هذا فإن عملية بيع الأسهم هنا تعتبر عملية بيع عادى لتلك الأسهم مما لاتبدو معه وإنها عملية تتم بين المنشأة ونفسها .

البيع بخسارة

يقضى هذا الاقتراح بأنه إذا تم البيع بأقل من القيمة الدفترية وغالبا هى قيمة شراء الأسهم فإنه يمكن أن تحمل الخسارة على هذا الحساب الجديد (رأس المال المدفوع من بيع أسهم خزينة) فيظهر مديناً (حتى وإن لم يكن له رصيد دائن أصلاً) إذا زادت القيمة الدفترية لأسهم الخزينة عن ثمن بيع تلك الأسهم . فإذا افترضنا أن

بيع الأسهم فى المثال السابق تم بمبلغ ١٢ ألف جنيه فإنه – طبقاً للاقتراح الثانى – يمكن إجراء القيد التالى :

من مذكورين

١٢٠٠٠ من حـ/حسابات جارية بالبنوك

٣٠٠٠ من حـ/رأس المال المدفوع من أسهم خزينة

١٥٠٠٠ إلى حـ/أسهم خزينة

ويظهر الرصيد المدين لهذا الحساب الجديد منقوصاً من رأس المال الأصلى .

وقد جاء فيما تقدم أن الفرق (سواء بالزيادة أو النقص) الذى يثبت فى حـ/«رأس المال المدفوع من بيع أسهم الخزينة» هو فرق بين القيمة الدفترية لأسهم الخزينة وثمن البيع وهذه القيمة الدفترية هى أساساً ثمن شراء أسهم الخزينة من سوق الأوراق المالية وهى تعتبر أساسا قيمة تكلفة .

وعن هذين الاقتراحين فى المثالين المتقدمين ، فإنه يبدو وأن الاقتراح الثانى لايتفق جزئياً والقرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ . إذ أن القرار يبين أنه يمكن تخفيض «رأسمال الشركة بالقيمة الإسمية لهذه الأسهم» وهو مايتفق مع جزئية من هذا الاقتراح الثانى . أما عن الفروق فبينما يتطلب الاقتراح ٢ إظهار تلك الفروق فى حساب مستقل (يسمى رأس المال المدفوع من أسهم خزينة) فإن القرار ٢٠٤ يتطلب تسوية تلك الفروق على حساب الاحتياطيات [١٢] . ولكن هذا الحساب الذى تضاف إليه هذه الفروق (وكذا حساب رأس المال المدفوع من أسهم خزينة) ليست له طبيعة حـ / الاحتياطيات ولم يبين القرار أى حـ/احتياطى هو المطلوب . والمقترح أن يكون حساباً جديداً ضمن حساب احتياطيات أخرى وفقاً لاقتراح ١ الذى قد يكون هو الأقرب لتطبيق القرار ٢٠٤ .

ويلاحظ أنه إذا كان الهدف من شراء الكيان لبعض أسهمه (التى سبق وأصدرها) هو نهو تداولها بالسوق (إلغائها) فإنه يترتب على ذلك أن يتم تخفيض قيمة رأسمال أسهم هذا الكيان (بقيمة هذه الأسهم المشتراه) . ويتفق مع هذا الرأى

«داڤيز» و«باترسون» و«ولسون» من أن «أرصدة رأس المال الأصلى المتعلقة بالأسهم المشتراه ، يتم إلغاؤها The origin.l c.pit.l b.l.nces rel.ting to the sh.res .cquired .re elimin.ted .

والإلغاء هنا يقتصر فقط – وكما هو مفهوم – على قيمة الأسهم المسحوبة (الملغاة) .

حساب رأس المال المدفوع الإضافى فى المعايير الأمريكية :

ووفقاً للمعايير المحاسبية الأمريكية فإنه يتم فتح «حساب رأسمال مدفوع إضافى» .dditi.on.l p.id-in c.pit.l (وهو قد يساوى بشكل عام bro.dly equiv-lent. حساب أقساط الأسهم فى المملكة المتحدة) حيث يتضمن عدداً من العمليات مثل قيمة الأسهم المصدرة بأعلى من قيمتها الإسمية/الفوائد على الأسهم/قيمة بيع أسهم الخزينة بربح أو بخسارة s.le of tre.sury stock .t . g.in or loss / الأصول المتبرع بها من طرف على صلة «مثل مساهمات رأس المال» don.ted .s-sets from . rel.ted p.rty "e.g. c.pit.l contributions" / المصروفات أو الإلتزامات التى دفعها مساهم رئيسى expenses or li.bilities p.id by . princi-p.l stock holder وكما هو واضح فإن الحساب المذكور يتضمن قيمة معاملات مالية متعددة منها قيمة بيع أسهم الخزينة سواء بربح أو بخسارة .

أسهم خزينة مسحوبة (المدرسة الأمريكية)

إذا كانت أسهم الخزينة مشتراه بهدف إلغائها (سحبها) retiring (ويستخدم هذا المصطلح هنا ليعنى سحب أو إلغاء أى تقاعد) فإن الخسارة أو الزيادة فى السعر المدفوع فى الأسهم على قيمتها الإسمية p.r v.lue قد يتم تحميلها ch.rged على الأرباح المحتجزة ret.ined e.rnings وممكن أن يتم تخصيصها بين الحسابين «رأس المال المدفوع من أسهم خزينة، وعلى الأرباح المحتجزة between .dditi.on.l p.id in c.pit.l .rising from the s.me cl.ss of stock .nd ret.ined e.rn-ings" .

أما إن حدث العكس وزادت القيمة الإسمية على ثمن شراء أسهم الخزينة فإن الفرق أو الربح يزاد به «حساب رأس المال المدفوع الإضافى» (وقد يعتبر هو رأس المال المدفوع من أسهم خزينة) : additional paid-in capital .

أسهم مشتراه لغرض أخر

أما إذا كانت المنشأة قد اشترت أسهمها لغرض أخر (أو لأغراض أخرى) بخلاف سحبها (إلغائها) فإنه يتم الافصاح عنها مستقلة بالميزانية وتظهر مخصومة من حقوق المساهمين (مساهمى الأسهم) أو كبديل يتم المحاسبة عليها باعتبارها أسم سحبت (ألغيت) ..

acquired for purposes other than rtirement should be separately disclosed in the balance sheet as a deduction from stock holders' equity or alternatively accounted for as retired stock".

أى ينبغى أن يظهر رصيد حـ/لأسهم خزينة مخصوماً من رأسمال الأسهم .

والربح أو الخسارة - (المدرسة الأمريكية) - يعلى على حساب رأس المال المدفوع . ولكن الخسارة التى تزيد على الأرباح الصافية من بيع سابق أو سحب لأسهم خزينة فتعالج مع الأرباح المحتجزة (١٣) .

إذاً كاتجاه محاسبى عام - فى بريطانيا وأمريكا - فإن أرباح بيع أسهم الخزينة تعالج عادة على حـ/«رأس المال المدفوع من أسهم خزينة» أما الخسارة فقد تعالج على نفس الحساب ، ولكن إن زادت على صافى أرباح سابقة فتعالج عن حـ/أرباح محتجزة .

٣-٦ المدرسة البريطانية واهتمامها بالتفرقة بين أداة الملكية والدين

٣-٦-١ مقدمة

من المعروف أن السهم (عادى وممتاز...) من مكونات رأسمال أسهم الجهة التى أصدرته . أما السند فهو قرض على الجهة التى أصدرته ومع هذا فقد جرت القاعدة بين المحاسبين على التفرقة بين هذه الأنواع ، وقد يكون هناك اختلاف حولها .(باستثناء المدرسة البريطانية) .

ففى بريطانيا ، مثلاً ، نجد أن النظرة إلى الأوراق المالية كالأسهم وكالأوراق المالية المدينة (فالجهة التى أصدرت الورقة مدينة لمشتريها shares and debt se-

curities) قد تطورت كثيراً منذ الثمانينات من القرن الماضى وخاصة بين الأسهم والأوراق المالية الأخرى المدينة ويطلق عليهما رأسمال أسهم ورأسمال مقترض (رغم أن رأس المال يطلق عادة على قيمة الأسهم المصدرة) share and loan capital على التوالى ويتفق المحاسبون على أن هذين النوعين مصادر تمويل للكيانات (والمنشآت عامة) . فالسهم يعطى حاملة (مشتريه) حقاً فى الملكية -ownership in terest ، على حين يكون للمقرض lender حقاً فى فائدة (تحمل على حـ/أ.خ) وحقاً فى أصول المنشأة يسبق حق المساهم فيها -lenders will rank before share hold ers in priority of clain over the assets of the company .

ومن الناحية القانونية فإن السهم الممتاز القابل للاسترداد redeemable prference share قد يمكن – وكما يقول «ديفيز» و «باترسون» و «ولسون» – أن يشبه بدرجة كبيرة الدين أكثر مما يشبه حق الملكية equity (أو السهم العادى الذى هو ممكن أن يكون استعمال أخر لمصطلح equity) .

وعلى العكس فإن كثير من المحاسبين يرون أن السند الذى سيتحول إلى أسهم عادية ordinary shares وقد يميل إلى اعتباره – وبدرجة أكبر – من طبيعة حقوق الملكية أكثر من اعتباره دينا ، وذلك حتى قبل أن يحدث التحول [١٤] .

٣-٦-٢ تعريف أداة الملكية والدين

٣-٦-٢-١ المعيار البريطاني ٤ / FRS4

أصدر مجلس معايير المحاسبة Accounting Standards Committee ASB فى ديسمبر ١٩٩٣ معيار ٤ / FRS4 (Financial Reporting Standard) – وعنوانه الأدوات الرأسمالية Capital Instruments **وقد عرف المعيار البريطاني ٤ /FRS4** الأدوات الرأسمالية بأنها :

«جميع الأدوات التى أصدرتها كيانات (تعطى تقاريراً) باعتبارها وسائل لزيادة التمويل شاملاً الأسهم وصكوك المديونية والقروض وأدوات المديونية والاسهم الاختيارية والضمانات (الكفالات) التى تعطى حاملها الحق فى المشاركة فى أو الحصول على ، أدوات رأسمالية . وفى حالة القوائم المالية المجمعة فإن المصطلح يشمل الأدوات الرأسمالية التى أصدرتها الكيانات التابعة فيما عدا تلك التى يحتفظ بها عضو أخر من المجموعة ضمن (هذا) التجمع all instruments that are issued by reporting entities as a means of raising finance, including shares, debentures, loans and debt instruments, options and warrants that give the holder the right to subscribe for or obtain capital instruments. In the case of consolidated finan-

cial statements the term includes capital instruments issued by subsidiaries except those that are held by another member of group included in the consolidation [١٥] ،

يعنى مصطلح options ضمن مايعنيه اختيارات ولكنه قد يستخدم أيضاً ليعنى اختيارات فى الأسهم (أو أسهم اختيارية) . كما أن مصطلح capital instruments (وكما أشرنا) يعنى أدوات رأسمالية أى أنه يرتبط بحقوق الملكية (والأسهم) . وجاء مصطلحا المجموعة والتجمع group/consolidation ليتبين منهما وجود وكيان ضخم (التجمع) هو «منشأة قابضة» holder وتحته «مجموعة» . كما يلاحظ أن عبارة «المشاركة فى الأدوات الرأسمالية» يمكن أن تعنى شراء هذه الأدوات . وقد أتبع المعيار ٤/ FRS4 هذه العبارة بعبارة قد تعتبر مماثلة وهى «الحصول على الأدوات الرأسمالية» أى شرائها . ولكن ممكن أن يعنى مصطلح المشاركة (وهو الذى ورد فى العبارة الأولى) مشاركة عن الإصدار الأول (أو كمؤسس مثلاً) ، وهذه المشاركة قد حدثت نتيجة شراء المساهم لهذه الأسهم .

ولقد سبق وأن أشرنا إلى أن الاحتفاظ holding (كمعنى أخر لهذا المصطلح) يعنى أيضاً الملكية لأن حامل السهم مثلاً هو المحتفظ به وهو أساسا مالكه .

٣-٦-٢-٢ الالتزام وحق الملكية بإيجاز

وكان من أكبر اهتمامات المعيار ٤ /FRS4 التفرقة بين الأداة المدينة ورأسمال السهم ولقد صدر بيان المبادئ Statement Principles الذى يصدره مجلس معايير المحاسبة (البريطانى) ASB وفرق أيضاً بين كون الأداة مدينة فأنشأت التزاما أو كانت أسهم . ولكن التفرقة التى أوردها مجلس ASB اعتمد فيها على تعريف الإلتزامات . **وقد عرف المجلس الإلتزامات بأنها :**

«إلتزامات (تعهدات) الكيان بأن يحول منافع اقتصادية كنتيجة لمعاملات سابقة أو أحداث سابقة ... are an entity's obligations to transfer economic benefits as a result of past transactions or events» [١٦].

(لاحظ أن استعمال مصطلح economic benefits فى بريطانيا (وأمريكا) سبق استعمال IASC من سنوات) .

وعلى هذا فإن القاعدة التى أوجدها مجلس ASB – وكما يقول «دافيز» و «باترسون» و «ويلسون» – هى أن جميع الأدوات التى تحتوى على التزمات بتحويل

منافع اقتصادية ، يتم تصنيفها كدين debt [17] . فالسند مثلاً هو التزام بتحويل منافع اقتصادية سواء بسداد الفوائد على هذا السند إلى حاملة أو بسداد قيمة السند ذاته فى نهاية مدته . ومفهوم أن التحويل (للمنافع الاقتصادية) يتم من الجهة المصدرة للسند (وهى المدينة) إلى مشترى (أو حامل) السند (ويشمل التحويل : مبلغ السند فى نهاية مدته والفوائد ..) . والتصنيف كدين يعنى أن المدين - وكما أشرنا - هو المنشأة المصدرة لهذا الصك (سند أو غيره) . ومجرد ظهور قيمة السند كالتزام بقائمة المركز المالى يجعل المنشأة المصدرة له مدينة بقيمته (وبالالتزامات فيه) .

(ويلاحظ أن السهم القابل للاسترداد يعتبر أيضاً نوعاً من الإلتزامات ..) .

ويتم هذا التحويل سواء أكان الإلتزام غير مشروط أو شبه محتمل . وفى هذا يقول الكتاب الثلاث :

«فإنه ينبغى أن يظهر الدين القابل للتحول ، كالتزام بدلاً من تصنيفه كأسهم وذلك على أساس أنه من المرجح أن يتحول إلى أسهم فى المستقبل ..

Convertible debt has to be shown as a liability rather than classifying it as shares on the argument that it is likely to be converted into shares in the future.... [18]

ومن الواضح أن تلك المناقشة مرتبطة برأس المال capital وهو - مع الأرباح المحتجزة (والاحتياطيات) يمثلان صافى الأصول (أصول - التزامات) . وتعتبر الأسهم عادة - وكما أشرنا - ديناً على المنشأة لأصحاب رأس المال (حملة الأسهم) .

وفى تعريف لرأس المال يقول «الكسندر» و «برايتون» «أن رأس المال هو التزام كيان المنشأة لكيان أصحاب الملكية ..

Captial is the liability of the business entity to the ownership entity. [19] «

ويلاحظ هنا أن الكاتبين لم يذكرا إن كان رأس المال هذا هو رأسمال أسهم أو مجرد رأسمال .

ومهما يكن من أمر فإن هذا الصافى يمثل حقوق الملكية owners equity سواء أكان أصحاب تلك الحقوق مساهمين أو شركاء متضامنين أو مجرد فرد .

وقد عرف «الكسندر» و «برايتون» هذا المصطلح (equity) بأنه الحق الباقى فى أصول كيان ما والذى يتبقى بعد طرح الإلتزامات [20] . بما يتفق تماماً مع التعريف الوارد فى إطار

العمل الذى أصدرته لجنة ASC Frame work[٢١] .

ويعرف المعيار الأمريكى SFAC6/ ٦ (فى إيجازه) ، والسابق الإشارة إليه ، مصطلح equity بنفس المعنى :

«حق الملكية «صافى الأصول» هو حق الملكية «الباقى» فى أصول كيان ما الذى يتبقى بعد طرح الإلتزامات Equity "net assets" is the owner's residual interest in the assets of an entity that remains after deducting liabilities» [٢٢] .

أى أن حق الملكية – وكما هو معلوم – يتمثل فى الأصول بعد خصم الإلتزامات منها (أى صافى الأصول) . فإذا بلغت قيمة أصول (ثابتة ومتداولة..) منشأة ما ٧مليون جنيه وبلغت الإلتزامات عليها ٤مليون جنيه فإن حق الملكية = صافى الأصول = ٣مليون جنيه .

ومن الواضح – فى جميع التعريفات المتقدمة – أن صافى الأصول هو حق الملكية ، وقد يكون أيضاً – فى رأى البعض – رأس المال capital (أى أن رأس المال يكون ، لدى البعض ، مرادفاً لمصطلح حق الملكية equity . وهذا الأخير قد يطلقه البعض وكما أشرنا على أسهم عادية) .

ويتضح من تلك المناقشة أيضاً وكما أشرنا أن المحاسبين فى تعاملهم مع الأوراق المالية ، سواء أكانت أسهم عادية أو ممتازة أو سندات أو صكوك مدينة .. إلخ، يفرقون بين ورقة مالية وأخرى على أساس طبيعتها والمزايا التى تعطيها لمالكها (أى حاملها) وكذا الإلتزامات عليه فيها .(مع مراعاة رأى المدرسة البريطانية المشار إليه) .

وعن التفرقة (البريطانية) بين أداة رأسمالية – وأداة مدينة يجدر الإشارة مجدداً إلى ماجاء فى فصل ٩ . ويلاحظ مثلاً أنه إذا تمت تصفية المنشأة التى أصدرت أسهمها كرأسمال لها فإن قيمة النقدية المتبقية لها بعد التصفية (بيع وتحصيل قيمة الأصول وسداد الإلتزامات) – إن وجدت – تستخدم لسداد الإلتزامات الأخرى على المنشأة المصفاة التى هى هنا قيمة أسهمها بترتيب معين حدده القانون . فالمنشأة ككيان قانونى وشخصية اعتبارية مدينة لصاحب السهم (عادة) بقيمته الإسمية par value (ويمكن أن تشمل المديونية مبالغ أخرى حسب نوعية السهم ونوعية شروطه والإلتزامات المتعلقة به) .

٣-٦-٣ أسـهـم خـالية من الـديون وأخـرى بمـديونية

تطلب المعـيـار (البـريطانى) ٤ /FRS4 أن يتم تصنيف أمـوال المسـاهمين– shreholders' funds- (أى رأسمال الأسهم) إلى أموال مملوكة أو حقوق ملكية equity وإلى أموال غير مملوكة non-equity . وقد عرف المعيار FRS – النوع الثانى بأنه يتضمن حقوقاً معينة لحملة الأسهم مثل إمكانية استردادها . فإن إتصفت الأسهم بأنها قابلة للاسترداد فمن الممكن وفقا للمدرسة البريطانية ألا تبوب ضمن حقوق الملكية على اعتبار أنه إذا تم ردها (أى استرداد حملة الأسهم لها) فإن ذلك يؤدى إلى الإنتقاص من تلك الحقوق (وماينقص الحقوق لايعد فى ذات الوقت يزيد منها (على اعتبار أن زيادة أصل ونقص إلتزام – وليس نقص حقوق ملكية – يؤديان إلى زيادة حقوق الملكية والعكس صحيح) . وبكلمات أخرى فإن تلك النوعية من الأسهم – فى حالة ردها – تؤثر بالسالب على حقوق الملكية (فتنقصها) على حين أن هذا التأثير لن يتواجد فى الأسهم غير القابلة للاسترداد فيتم – طالما أن المنشأة التى أصدرتها مستمرة – تداولها بسوق الأوراق المالية . (وممكن أن يطبق نفس المفهوم على أسهم الخزينة) .

٤- المعيار ٥ /IFRS5 (فى إيجازه)

يتضح من عنوان المعيار ٥ /IFRS5 الأصول غير المتداولة المحتفظ بها من أجل البيع والعمليات المتوقفة Non-Current Assets Held for Sale and Discontinued Operations أنه يتناول نوعين أساسين من العمليات : الأصول غير المتداولة المحتفظ بها من أجل البيع والعمليات المتوقفة . ويلاحظ أن هناك ارتباط شبه تام بين النوعين لأن «أصول» العمليات المتوقفة Discontinuing Operations. توقفت وستباع عادة .

٤-١ بدء سريان المعيار IFRS

"**مقدمة** Introduction :

* صدر المعيار ٥ /IFRS5 ... فى مارس ٢٠٠٤ ويسرى اعتباراً من الفترات السنوية التى تبدأ من ، أو بعد ، ١ يناير ٢٠٠٥ annual periods beginning on or after. 1 January 2005 .

* يصف المعيار ٥ /IFRS5 المحاسبة على الأصول المحتفظ بها من أجل البيع والإفصاح عن العمليات المتوقفة Accounting for Non-current Assets Held for Sale and Discontin-

ued Operations وتسرى شروط القياس measurement provisions ... على جميع all الأصول غير المتداولة وعلى المجموعات التى يتم بيعها **فيما عدا except for :**

* أصول الضرائب المؤجلة deferred tax assets «المعيار IAS ١٢ ضرائب الدخل» .

* الأصول التى تنشأ من مزايا (التقاعد) للعاملين (معاشات) assets arrising from employee benefits «المعيار IAS ١٩ مزايا (التقاعد) للعاملين Employee Benefits .

* الأصول المالية Financial assets فى نطاق المعيار IAS ٣٩ الأدوات المالية : الإثبات والقياس .

* الأصول غير المتداولة التى يتم المحاسبة عليها that are accounted for من خلال نموذج القيمة العادلة the fair value model فى المعيار IAS ٤٠ العقارات المستثمرة .

* الأصول غير المتداولة التى يتم قياسها بالقيمة العادلة مطروحاً منها التكاليف التقديرية عند نقطة البيع fair value less estimated cost at point-of-sale بما يتفق in accordance with والمعيار IAS ٤١ الزراعة ..

* الحقوق التعاقدية contractual rights فى عقود التأمين كما يعرفها المعيار ٤ /IFRS4 عقود التأمين» [٢٣] .

وتبين الفقرة السابقة – إضافة لتاريخ بدء السريان – وجود بعض الأصول غير المتداولة وأصول أخرى (وليست العمليات المتوقفة) رغم أن بعضها ليس محتفظاً به للبيع لايسرى عليها شروط القياس التى أوردها المعيار ٥ IFRS/5 . **ويرجع ذلك أساساً إلى أن المحاسبة على تلك الأصول وردت متطلباتها فى معايير IAS أخرى وفى المعيار ٥ IFRS/5 .**

٤-٢ الأصول غير المتداولة المحتفظ بها من أجل البيع

٤-٢-١ ثلاث شروط لإظهار هذه النوعية من الأصول

يبين المعيار ٥ /IFRS5 :

* «يتم تصنيف is classified الأصول غير المتداولة «أو المجموعة المعدة للبيع» disposal group كأصول محتفظ بها من أجل البيع إذا كانت قيمتها الدفترية سيتم – استردادها بصفة رئيسية re-vovered principally من خلال عملية البيع بدلاً من خلال الاستخدام المستمر rather than through continuing use . أى أن ، الأصل «المجموعة المعدة للبيع» يكون جاهزاً للبيع الفورى available for immediate sale وأن بيعه مرجح بدرجة عالية its sale is highly probable» [٢٤].

إذا يحدد المعيار IFRS ثلاث شروط لكى يعتبر الأصل غير المتداول أصلاً يحتفظ به من أجل البيع ، وهى أن :

أ- يكون الأصل جاهزاً للبيع الفورى ، بمعنى ألا تكون هناك ، مثلاً ، إجراءات فنية (ومنها الإنتاجية) أو إدارية أو قانونية مطلوب نهوها حتى يتم البيع. ففى بيع أصول كيانات (أو منشآت) فى بعض الدول (ومنها مصر) قد يستلزم الأمر قيام الجهة (البائعة) بعدد من الإجراءات قبل البيع منها تجهيز الأصول التى ستباع فى مجموعات (لوطات) ثم الإعلان بالصحف عنها والمعاينة ... كما قد تتطلب بعض الأصول الثابتة التى ستباع عمليات صيانة قبل بيعها حتى ترفع المنشأة المالكة (البائعة) من ثمن بيعها الأساسى (كإصلاح «محرك» السيارة أو دهانها...) . ب - وشرطاً أساسياً أخر وهو أن يكون استرداد قيمة الأصل ، بصفة أساسية ، من عملية بيع الأصل (وليس من استخدامه) .

جـ- وأن يكون البيع مرجحاً بدرجة عالية . كان يكون هناك مشترى جاد طلب شراء الأصل غير المتداول ، كسيارة مثلاً ، بعد أن فحصها وكان هذا المشترى محل ثقة المنشأة البائعة أى سينفذ عملية البيع فورا . وأن يكون ثمن الشراء الى قدمه العميل يناسب المنشأة البائعة وأنها ستقبله (أو قبلته بالفعل) .

وأورد المعيار IFRS – وكما أشرنا – درجة إضافية للدرجات المحتملة لوقوع حدث ما فى المستقبل لتصبح درجات الاحتمال أربعة (وكانت هذه الدرجات ثلاثة : احتمال مرجح/واحتمال «متوسط»/ واحتمال ضعيف أو بعيد – أنظر قائمة الترجمة) . وهذه الدرجة الرابعة هى احتمال مرجح بدرجة كبيرة highly probable .

فإذا لم يتوفر فى الأصل غير المتداول هذه الشروط الثلاث مجتمعة ، لايتم – وفقاً للمعيار ٥ /IFRS5 – معاملة هذا الأصل كأصل محتفظاً به من أجل البيع .

٤-٢-٢ قياس جديد للأصل غير المتداول المحتفظ به للبيع

٤-٢-٢-١ القيمة العادلة ، مخفضة

يتطلب المعيار IFRS فى شأن قياس الأصل غير المتداول :

* «يتم قياس الأصول غير المتداولة «أو مجموعة (الأصول) المعدة للبيع «المحتفظ بها للبيع بالقيمة العادلة مخصوماً منها – التكلفة اللازمة للبيع – أو القيمة الدفترية أيهما أقل the lower of fair

value less costs to sell and its carrying amount.

* وأى خسارة انخفاض فى قيمة الأصل يخفض بها الأصل ،أو مجموعة (الأصول) المعدة للبيع، إلى القيمة العادلة مخصوماً منها التكلفة اللازمة للبيع يتم إثباتها فى (حساب) الأرباح والخسائر . وأى ربح من ارتفاع لاحق فى القيمة العادلة مخصوماً منها تكلفة البيع يتم أيضاً إثباته فى (حساب) الأرباح والخسائر ، ولكن ليس بما يزيد على مجمع خسائر انخفاض القيمه المثبت – بالفعل على الأصل بما يتفق والمعيار ٥ /IFRS5 أو المعيار IAS ٣٦ انخفاض قيمة الأصول .

Any impairment loss on write-down of the asset "or disposal group" to fair value less costs to sell is recognised in profit or loss. Any gain on subsequent increase in fair value less costs to sell is also recognised in profit or loss, but not in excess of the cumulative impairment loss already recognised on the asset either in accordance with IFRS 5 or IAS 36 Impairment of Assets".

وتجدر الإشارة مجدداً إلى أن المعيار ٥ /IFRS5 فى إيجازه لم يستخدم مصطلح قائمة الدخل وإنما استخدم مصطلحى الربح والخسارة ودون أن يسبقهما بلفظ حساب أو قائمة . وقد يرجع عدم ذكر حساب أو قائمة هو مجرد الاختصار والسهولة خاصة وأن الربح أو الخسارة يظهران فى حساب أو فى قائمة وهو فى هذا يشبه ما تتبعه المدرسة البريطانية .

وتظهر القيمة العادلة للأصل غير المتداول المحتفظ به للبيع مخصوماً منها تكلفة البيع وهو قياس جديد لتلك القيمة لم يرد فى المعيارين IAS ١٦ أو ٣٨ أو فى معيار المحاسبة المصرية رقم ١٠ المعدل .

أما المعيار IAS ٣٥ (العمليات المتوقعة) فلم يحدد صراحة كيفية قياس هذه الأصول :

«على المنشأة أن تطبق مبادئ الإثبات والقياس فى معايير IAS's أخرى

...Apply the principles of recoginition and measurement...set out in other IAS's...

وهذا المعيار لايضع أية مبادئ للإثبات وللقياس This Standard does not establish any recognition and measurement principles".

إذاً الاعتماد فى إثبات وقياس الأصول غير المتداولة للبيع يتم استنادا للمعيار ٥ IFRS5 أكثر من المعيار IAS ٣٥ (٢٥) .

الأهمية ليست واضحة

وعندما بين المعيار ٥ /IFRS5 أن «أى» خسارة .. و«أى» ربح بين القيمة العادلة المخفضة والقيمة الدفترية للأصل المعنى ينبغى أن يتأثر بهما الربح أو الخسارة (أى قائمة الربح أو الخسارة) فهل ممكن أن يستنتج من «أى» بأن ماجاء بالمعيار IAS ١٦ – من أن الفروق بين القيمة العادلة والقيمة الدفترية للأصل (كمفردة) ينبغى أن تكون هامة أو جرهرية (أى ضخمة material) حتى يتم إعادة تقييمه ، – أن ذلك أصبح وفقا للمعيار ٥ IFRS 5 أقل أهمية أو غير ذات قيمه .بما يعنى أن مجرد وجود فروق (ليست جوهرية) يترتب عليها إرجاع القيمة الدفترية إلى قيمة إعادة التقييم طالما كانت الأقل وعدم ترك القيمة الدفترية كما هى بل حساب الربح أو الخسارة عليها؟ ويلاحظ فى هذه الجزئية أن معيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل لم يتطلب أن تكون الفروق جوهرية وإنما تطلب أن يكون هناك انخفاض فى صافى القيمة الدفترية (ولم يشر إلى أن الانخفاض هو انخفاض قيمة إعادة التقييم عن القيمة الدفترية) ومن جهة أخرى فقد تطلب هذا المعيار ١٠ المعدل – وقبله المعيار IAS ١٦ – تحميل الربح أو الخسارة من عملية بيع الأصل الثابت «على حسابات النتيجة «... صافى متحصلات التصرف فى الأصل وصافى القيمة الدفترية... فى حسابات النتيجة كإيراد أو مصروف» [٢٦] .(مع ملاحظة أن للقرار ٢٠٤ معالجة تعتمد على رأى الادارة مع تحميل أ.خ أيضا كما أشرنا) .

ويفهم أن المقصود من «صافى المتحصلات» إجمالى المتحصلات مخصوماً منها التكاليف المختصة (البيع وأية تكاليف أخرى مرتبطة مباشرة بعملية البيع) . والقيمة الدفترية الصافية هى عادة قيمة الأصل الثابت بالدفاتر مخصوماً منها مجمع الإهلاك وخسائر إعادة تقييم الأصل (ويعنى ذلك أن صافى الفروق المحصلة يتم تأثير حـ/أ.خ بها) . **وممكن آلا يعنى التحميل على حسابات النتيجة – وفقاً للمعيار ١٠ المعدل – التحميل على حـ/أ.خ فقط ، ذلك أن حسابات النتيجة – فى المحاسبة التقليدية وأيضاً فى القرار ٢٠٤ – تشمل أيضاً حسابى الإنتاج (أى تكلفة إنتاج أو شراء الوحدات المباعة) وحساب المتاجرة إضافة إلى حساب الأرباح والخسائر . وهذا الأمر غير واضح بالمعيار والقرار وان كان الأرجح هو حـ / أ.خ .**

٤-٢-٢-٢ خسارة انخفاض القيمة (فى أ.خ)

فيما يلى بعض متطلبات للمعيار IFRS فى مسألة الربح أو الخسارة نتيجة وجود فرق بين القيمة العادلة (مخصوماً منها تكلفة البيع) وبين القيمة الدفترية للأصل :

* سبق وأشار المعياران IAS ١٦ ، ٣٨ (وكذا معيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل) إلى مسألة خسارة انخفاض قيمة الأصل ، وأنها تؤخذ فى الاعتبار عند بيعه ثم عاد المعيار ٥ /IFRS5 وأكد عليها . ولكن التأكيد فى المعيار IFRS ربط بين مسألة خسارة التخفيض والقيمة العادلة بمفهومها الذى أوجده (القيمة العادلة منقوصة بتكلفة البيع «التقديرية») . وهو المفهوم الذى لم يشر إليه معيارا IAS ١٦ ، ٣٨، والمعيار ١٠ المعدل .

* وتطلب المعيار IFRS أيضاً أن الربح من الزيادة (التالية) فى القيمة العادلة للأصل مخصوماً منها تكلفة البيع (التقديرية) عن قيمته الدفترية ينبغى ألا يزيد على مجمع خسائر الانخفاض فى القيمة المثبته على الأصل .

٤-٣ العمليات المتوقفة

٤-٣-١ تعريف

فى تعريف المعيار ٥ /IFRS5 للعملية المتوقفة بين :

«أنها مُكوّن (جزء) من كيان ما إما أن يكون قد تم بيعها أو يكون محتفظاً بها من أجل البيع a component of an entity that either has been disposed or is held for sale» [٢٧] .

ولم يفرق المعيار IFRS بين عملية متوقفة تم بيعها (أو التخلص منها) بالفعل وتلك التى مازالت بالمنشأة (بالكيان) ومحتفظ بها من أجل البيع أى لم تبع بعد ، فكل منهما عملية متوقفة طالما توقفت بالفعل ولم تصبح ضمن خط الإنتاج أو التشغيل أو النشاط بصفة عامة .

وقد يبدو وأن هناك تعارض بين الجزء الأول من متطلبات الفقرة من أن «العملية المتوقفة جزء من الكيان» (أو المنشأة) وبين الجزء التالى من «أنه تم بيعها» لأن ما تم بيعه لم يصبح جزءاً من المنشأة . وهذا حقيقى ولكن قبل بيعه «كان» بالفعل أى عملية متوقفة لم تبع جزءاً من الكيان أو المنشأة . (وكان الأفضل للمعيار IFRS أن يضع كلمة كان قبل العبارة) .

٤-٣-٢ نوعية العمليات المتوقفة

وعن نوعية العملية المتوقفة يبين المعيار IFRS أنها :

«قد تكون .. تابعة subsidiary أو خط رئيسى للأعمال a major line of business أو منطقة جغرافية geographical area . وقد تكون وحدة توليد نقدية «أو مجموعة وحدات لتوليد النقدية group of cash-generating units كما تم تعريفها بالمعيار IAS ٣٦ انخفاض قيمة الأصول» [٢٨] .

٤-٣-٢-١ أربعة أنواع العمليات المتوقفة وفقاً للمعيار IFRS :

* منشأة : فقد تكون العمليات المتوقفة منشأة (أو شركة) تابعة . ويطلق مصطلح subsidiary كثيراً ليعنى منشأة تابعة لمنشأة أكبر منها (كما قد يكون أقل أهمية مما هو تابع له ...) .

* خط رئيسى للأعمال : كأن تمتلك منشأة صناعية للمصنوعات الجلدية مصنع للأحذية وأخر للحقائب . ومن ثم فإن وقف المصنع الأول ممكن أن يعنى وقف خطاً رئيسياً . ولفظ الأعمال هنا هو ترجمة لمصطلح business (الذى يعنى أيضاً منشأة) .

* منطقة جغرافية : بأكملها : مثل فرع لكيان أو منشأة فى منطقة فى مدينة أخرى بخلاف المركز الرئيسى (الذى قد يكون هو الأخر فى مدينة أخرى مثلاً) .

* وحدة توليد نقدية وقد أشرنا إليها فيما تقدم بهذا الكتاب .

ومن الملاحظ أن أنواع العمليات المتوقفة التى أوردها المعيار IFRS قد يمكن اعتبارها متدرجة تنازلياً من ضخمة (كعمليات منشأة تابعة) إلى أقل ضخامة نسبياً كوحدة توليد نقدية (والتى قد تتمثل فى أى مجموعة من الأصول تنتج تدفقات نقدية للداخل يمكن تمييزها وقياسها بشكل منفصل وتحديد التدفقات النقدية منها بشكل مستقل) . وفى منشأة لإنتاج الدراجات البخارية (النارية) والعادية قد يكون لديها – وكما هو معروف خط رئيسى لإنتاج الدرجات البخارية وخط أخر لإنتاج الدراجات العادية . فالعمليات المتوقفة (بكاملها) فى أى خط من الخطين تمثل حجم إنتاج هو بالنسبة للخط ذاته يمثل ١٠٠ ٪ منه ولكنه يقل عن ذلك بالنسبة للمنشأة ككل .

٤-٣-٢-٢ البيع للعملية المتوقفة

تناولت المعايير : IFRS5/٥ ، IAS35/ ٣٥ ، والأمريكى ٣٠/ APB 30 (وسيتم تناول هذا المعيار الأخير مع المعيار الأمريكى ١٢١ حالاً) العملية المتوقفة والبيع معاً بشكل يفهم منه أن هذا البيع يتم لتلك العملية التى توقفت – بأصولها وبإلتزاماتها – دون غيرها ، فهل يعنى ذلك أن تلك المعايير لاتنظم المحاسبة إلا على مثل هذه البيوع (عمليات متوقفة تباع) أم لبيع كل أصل غير متداول ؟ الواقع أن المعيار ٣٥/ IAS 35 (العمليات المتوقفة) قد حدد نطاق سريانه على العمليات المتوقفة (وعلى بيعها) فى جميع المنشآت of all enterprises كما عرف المعيار ٥

IFRS 5 ، وكما أشرنا ، العملية المتوقفة (وقد فعلت ذلك باقى هذه المعايير) بما يعطى انطباعاً على أن المحاسبة عن البيع الواردة فى تلك المعايير ترتبط أساساً بالعمليات المتوقفة شاملاً ذلك الربح أو الخسارة من البيع (والمصروفات والإيرادات من العمليات قبل تسليمها للمشترى) . وقد اختلف الرأى على إمكانية القياس المحاسبى عند بيع أى مفردة ليست ضمن عملية متوقفة وفيما إذا كان يتم تطبيق المعيار IAS ١٦ أو IAS ٣٥ أو المعيار ٥/ IFRS5 وإن كان المرجح العمل بالمعيار الأول (IAS ١٦) ثم تعديل التطبيق ان لزم وفقا لمعايير IFRS's ان كان له محل.

٤-٣-٣ الإفصاح

يتطلب المعيار فيما يختص بالعمليات المتوقعة أن يتم الإفصاح عن :

* «تحليل الضريبة اللاحقة على الربح أو الخسارة analysis of the post-tax profit or loss إلى الإيراد ، والمصروفات ، والأرباح السابقة على الربح أو الخسارة Pre-tax profit or loss والمصروفات (المرتبطة بذلك) على ضريبة الأرباح .

* الربح أو الخسارة السابق إثبات أيهما نتيجة القياس على أساس القيمة العادلة مخصوماً منها تكاليف البيع .. أو القياس على البيع أو مصروفات (المرتبط بذلك) ضريبة الأرباح gain or loss recognised on measurement to fair value less costs to sell or on disposal, and the related income tax expense.

* صافى التدفقات النقدية الممكن نسبها إلى أنشطة العمليات net cash attributable to operating وأنشطة الاستثمار investing والتمويل financing .

* (عرض) الأصول المحتفظ بها من أجل البيع منفصلة separately عن الأصول الأخرى .

* (عرض) الإلتزامات على «مجموعة (أصول) للبيع» محتفظ بها من أجل البيع منفصلة عن الإلتزامات الأخرى» (٢٩) .

كماأورد المعيار IFRS – فى إيجازه – متطلبات أخرى فى شأن الإفصاح عن العمليات المتوقفة ، منها مايلى :

* إظهار صافى التدفقات النقدية من أنشطة العمليات منفصلة عن صافى التدفقات النقدية من أنشطة الاستثمار ومن أنشطة التمويل .

* والمفهوم أن صافى التدفقات النقدية وكما أشرنا هى التدفقات النقدية للداخل مخصوماً منها التدفقات النقدية للخارج (فهذا الصافى هو الذى يقيس حقيقة أداء

المنشأت فيما يتعلق بالتدفقات النقدية) .

* ولأن المعيار IFRS يتناول العمليات المتوقفة فقد كان من اللازم أن يتطلب المعيار IFRS عرض صافى التدفقات النقدية من العمليات المتوقفة وليس من أنشطة العمليات operations بصفة عامة (على اعتبار أ المعيار IFRS يتناول بالذات العمليات المتوقفة .

*** قد يُفهم مما تطلبه المعيار IFRS من «تحليل الضريبة اللاحقة على الربح أو الخسارة» أن الضريبة تحسب على الربح أو الخسارة وهو قد يبدو غير مقبول لأن ضريبة الأرباح لاتحسب – وكما هو مفهوم – على الخسارة . ولكن المعيار IFRS كرر نفس المصطلح (أ.خ) فى هذا المعيار وفى المعايير IFRS's الأخرى . وقد جاء تفسير ذلك فيما تقدم على أن المقصود هو حساب الأرباح والخسائر فالضريبة تحسب على حساب أ.خ إذا كان يظهر – بالطبع – أرباحاً فقط . ولذلك كان من المستحسن الإشارة إلى النتيجة باعتبارها ربح فقط .**

* وزيادة فى التأكيد على أهمية إظهار مايخص العمليات المتوقفة من مصروفات (وإيرادات) فقد تطلب المعيار IFRS أن يظهر الأصول المحتفظ بها من أجل البيع وكذا الإلتزامات على تلك الأصول فى بندين مستقلين ضمن الأصول وضمن الإلتزامات على التوالى ، وذلك بشرط (لم يشر إليه المعيار IFRS) أن تكون هذه الأصول مستوفاة لقواعد (أو شروط) اعتبارها أصولاً محتفظاً بها من أجل البيع .

٤- ٣ - ٤ توقف العمليات وبيعها في المعيارين الأمريكيين SFAS121 , APB 30

صدر المعياران الأمريكيان ٣٠ (APB 30) «التقرير عن نتائج العمليات "Reporting the Results of Operations (المعدل بالمعيار SFAS4/٤) ، ورقم ١٢١/ SFAS121 «المحاسبة على انخفاض قيمة الأصول طويلة الأجل والمحاسبة على بيع الأصـــول طويلة الأجل Accounting for the Impairment of Long-Lived Assets and for Long-Lived Assets to Be Disposed Of» فى شهرى يونيو ١٩٧٣ ، ومارس ١٩٩٥ على التوالى (ويلاحظ أن معيار ٣٠ صدر قبل معيار ٥ IFRS 5 بأكثر من ربع قرن) . ويناقش المعياران (SFAS , APB) توقف عمليات المنشأة (أو الكيان) وبيع الأصول طويلة الأجل Long-lived .

٤-٣-٤ -١ تعريف (ومفهوم) الجزء من الكيان (معيار ٣٠)

ويلخص المعيار ٣٠/ APB30 تعريف «الجزء من المنشأة Segment of a business" (وهو الجزء محل البيع) على أنه :

«جزء (مكون) من مكونات كيان ما والذى تمثل أنشطته خطاً رئيسياً منفصلاً للمنشأة أو فئة من العملاء ... قد يكون على هيئة منشأة تابعة أو قسم أو إدارة وفى بعض الأحوال مشروع مشترك أو استثمار فى منشأة ليست تابعة بشرط أن يتم تمييز أصوله ، ونتائج عملياته والأنشطة تمييزاً واضحاً من الناحية المادية ومن ناحية العمليات ولأغراض التقرير المالى ، عن غيرها من أصول وغيرها من نتائج العمليات وأنشطة الكيان ..

.. A component of an entity whose activities represent a separate major line of business or class of customer...may be in the form of a subsidiary, a division or a deparment, and in some cases a joint venture or other nonsubsidiary investee, provided that its assets, results of operations, and activities can be clearly distinguished, physically and operationally and for financial reporting purposes, from the other assets, results of operations, and activities of the entity. »

٤-٣ - ٤-٢ نوعيات من الأجزاء (وتمييز كل) :

وقد وضع المعيار الأمريكى ٣٠/APB 30 إطاراً لما يمكن أن يطلق عليه جزء أو مكون component من مكونات كيان ما - وهو الجزء المعنى بالتوقف - ويشمل هذا الإطار (عن أنواع تلك العمليات وأهمية تمييزها) :

* خط رئيسى أو خط يخص فئة من العملاء وقد يكون القصد من «فئة العملاء» خطوط إنتاج أو تشغيل أو أعمال تتم لعملاء بذاتهم (كما فى إنتاج سيارات بمواصفات معينة عملاء معينين) أو لمنتج يتطلبه عملاء معينين (مثل أن يتطلب الشباب ملابس «الچينز») .

* منشأة تابعة/أو قسم/أو إدارة / أو حتى مشروع مشترك أو استثمار فى منشأة ليست تابعة .

*** والشرط الأساس فى كل ذلك إمكانية تمييز هذا الجزء من الكيان . ويشمل التمييز جانبين: الجانب المادى الملموس physic.l والجانب المختص بالعمليات . وهذا الجزء موجود فى نشاط معين ويختلف فنيا عن الآخر (كمصنع لإنتاج الحقائب فى**

منشأة للمصنوعات الجلدية) .

ويعتبر مصطلح «فئة العملاء» مصطلح جديد على المحاسبة فى منشآت كثيرة (رغم أن المعيار الأمريكى صدر ١٩٧٣) وهو يتم ، عادة ، على نوعية معينة من الأعمال التى تتم من أجل عملاء معينين .

٤-٣-٤-٣ استثمار بمنشأة ليست تابعة

لأن «الجزء» (أو المكون) من الكيان قد يفهم على أنه جزء من عملية صناعية أو تجارية فيه فإن ماجاء بالمعيار ٣٠ / APB30 عن استثمار فى «منشأة ليست تابعة» يبين أن الجزء قد لايكون من الكيان ولكنه يعتبر منه!! . والحقيقة أن منشأت كثيرة تقوم وتستمر على الاستثمار . وهو يعد ، بالنسبة لها ، نشاطاً إنتاجياً هاماً أو رئيسياً . ففى منشأة للتأمين «س» يعتبر نشاطها لاستثمار أموال التأمين – فى أكثر من منشأة أخرى ص ، ع ، ل – هو من أنشطتها (س) الرئيسية وبالتالى قد يمثل الاستثمار فى ص جزء من الكيان (س) فهو أصل مملوك له وبالمثل الاستثمار فى ع، ل (رغم أن ص ، ع ، ل ليست منشأت تابعة لـ س) .

ويلاحظ أن المعيار ٥/ IFRS5حينما أشار بأن الاستثمار فى منشأة «ليست تابعة» على أنه يمثل جزءاً من الكيان فإنه يكون قد عرض للأصول (باعتبارها جزء من المنشأة) بشكل جديد ، أو من زاوية لم يتم التطرق إليها بشكل شائع .

٣-٤-٤-٤ عدم اهتمام المعيار ٣٠ بأن تكون الأصول المعنية للبيع وفوراً

يبين المعيار APB30/٣٠ – وقد يبدو ليس كالمعيار IFRS5/٥ – أن تاريخ التخلص من الأصول disposal date هو :

«تاريخ البيع وانهاء صفقة البيع إذا كان التخلص سيتم بالبيع أو هو تاريخ توقف العمليات إذا كان التخلص منها سيتم الترك the date that operations cease if the disposal is by abandonment» .

والتخلى abandonment عن الأصول يفهم منه أن الأصول ستترك دون بيعها. وحتى إن كان ذلك هو القصد – رغم عدم اقتصاديته – فإن مآل تلك الأصول فى النهاية هو البيع ولو خردة ! . وعلى هذا ممكن تفسير ماجاء بالمعيار الأمريكى عن «التخلى» على أنه قد يؤدى فى النهاية إلى البيع وليس بيعاً حالياً . ومن الصعب

اعتبار التخلى هو التكهين وإلا لذكر ذلك صراحة . كما يمكن أن يعنى التخلى مجرد ترك (ومآله أيضاً التكهين) وهو ماسيحمل المنشأة المعنية تكاليف تكهين هذه الأصول، كما فى تكهين خط أو أسطول للنقل بالسيارات فى منشأة للنقل بالسيارات حيث يمكن مثلا سحقها فى المكان المخصص للسحق junkyard فى أوربا وأمريكا) . إذاً التخلص disposal من الأصل قد يكون فى معظم الأحوال ببيعه أما فوراً (بحالته) أو بعد فترة ، لظروف ما أو إجراءات معينة .

٤-٣ -٤-٥ البيع بموجب خطة (معيار ٣٠)

كما يتطلب المعيار الأمريكى APB30/٣٠ وهو يشير إلى تاريخ القياس ضرورة وجود «خطة رسمية» للتخلص من العمليات المتوقفة :

«تاريخ القياس هو تاريخ الذى تكون للإدارة فيه سلطة الموافقة على الإجراء وأن تلزم نفسها بخطة رسمية للتخلص من جزء من المنشأة أما بواسطة البيع أو التخلى ..

Measurement date...Date on which the management having an authority to approve the action commits itself to a formal plan to dispose of a segment of the business, whether by sale or abondonment".

ووجود الخطة أمر ضرورى لتنفيذ (ومتابعة تنفيذ) بيع (أو التخلص من) العملية المتوقفة ويلاحظ أن المعيار ٣٠ يوضح هنا أن هناك بيع وهناك تخلى وهما نوعين من أنواع التخلص من الأصول أى العمليات هنا .

٤-٣ -٤-٦ المعيار ١٢١ وأصول ليست ضمن الخطة

تعريف

يعرف المعيار SFAS121/١٢١ الأصول التى سيتم التخلص منها to be disposed of على أنها «جميع الأصول طويلة الأجل وأصول ملموسة معينة ممكن التعرف عليها سيتم التخلص منها والتى هى ليست ضمن الجزء من المنشأة الذى سيتم التخلص منه وفقاً للمعيار APB30/٣. والتى وضعت المنشأة خطة التخلص منها ..

.. all long-lived assets and certain identifiable intangibles to be disposed of which are not part of a disposal of a segment of a business per APB 30 and for which management has adopted a plan of disposal".[٣٠]

شروط الأصول المعنية(معيار ١٢١)

فالمعيار SFAS121/١٢١ يبين المحاسبة على الأصول طويلة الأجل بخلاف تلك التى فى خطة للتخلص منها (وفقا للمعيار ٣٠) ، ومن هذه الشروط وفقا للمعيار ١٢١ مقارنا بالمعايير٣٠ (الأمريكى) ، والمعيار ٥ IFRS5 والمعيار ٣٥ IAS :

* **أصول طويلة الأجل** : وهو مايتفق والمعيارين ٣٠ ، IFRS5 .

* **أصول ملموسة وغير ملموسة** : لم تتكلم عنها المعايير الأخرى بصراحة ووضوح . ولكن المعيار ١٢١ - وفقاً لملخص «ديلانى» - بين فى موضع آخر إن مع تلك الأصول أصل غير ملموس goodwill . بما يعنى أن الأصول التى ستباع to be disposed هى أصول ملموسة وغير ملموسة . وهو أمر منطقى .

* **الهدف هو** : التخلص من الأصول المعنية (بالبيع) .

* **أصول ليست فى خطة** : والأصول طويلة الأجل وغير الملموسة بالمعيار ١٢١ (الأمريكى) هى أصول ليست ضمن خطة (أى ليست هى تلك التى حددها المعيار الأمريكى APB30/٣٠) .

* **التعرف على الأصول** : ينبغى أن تكون الأصول المعنية قابلة للتعرف عليها وتحديدها . فإذا كانت المنشأة س التى تعمل فى مجال مناجم النحاس حصلت على امتياز للتنقيب فى منجمين واستخدمتهما ثم تطلب الأمر أن توقف عمليات أحد المنجمين فإنه ينبغى أن تكون أصول العمليات المتوقفة قابلة للتعرف عليها وليست مدفونة أو ماشابه .

ووفقا لما تقدم فإن الأصول المعنية فى المعيار الأمريكى SFAS121/١٢١ هى أصول ليست ضمن خطة وهى بخلاف تلك التى تعامل فيها المعيار الأمريكى APB30/٣٠ للعملية المتوقفة للتخلص والتى هى جزء من المنشأة وضمن خطة للتخلص منها (وفقاً للمعيار ٣٠) . والمثال على الأصول فى المعيار ١٢١ آلة طباعة قديمة مخزونة فى منشأة طباعة تقرر الاستغناء عنها بالبيع دون خط الإنتاج أى أن الآلة ليست مخزونة «جزء من المنشأة» وليست ضمن خطة للتخلص منها .

وعلى هذا فالمعياران الأمريكيان يعالجان نوعان من الأصول : أ- تلك ضمن عمليات متوقفة جزء من المنشأة وضمن خطة للتخلص منها (معيار ٣٠ APB) ب-

أصول ليست ضمن ذلك (معيار ١٢١) وهو مافيه زيادة إيضاح لما سبقت الإشارة إليه.

٤-٣ -٤-٧ قياس الأصول للبيع بالمعيارين الأمريكيين

القياس فى معيار ٣٠ : لربح أو خسارة البيع

«يتم حساب الربح «الخسارة» على التخلص كما هى فى تاريخ القياس على أساس القيمة البيعية الصافية مخفضة بالتكاليف المباشرة المرتبطة التخلص less costs directly associated with disposal والتى تشمل تكاليف الضبط والتعديل adjustments «مثل مصروفات النقل لموقع أخر relocation» ... **ولاتشمل تكاليف أنشطة المنشأة المعتادة norm.l business .ctivities** «مثل تكاليف تخفيض المخزون write down inventories ...» . ثم يضاف إلى ذلك (أو يطرح منه) الربح (الخسارة) من العمليات اللاحقة لتاريخ القياس plus (minus) income (loss) from operations subsequent to measurement date «أى (العمليات) التى تحدث خلال فترة مرحلة الخروج phase-out period ...» [٣١] .

وتبين هذه الفقرة أن قياس الأصول التى سيتم التخلص منها (بالبيع أو بالتخلى عنها) يتم على أساس :

xx القيمة البيعية الصافية للأصل (محل التخلص منه)

(-) يطرح منها التكاليف المرتبطة مباشرة بالتخلص ، وهى :

* تكاليف النقل لموقع أخر

(±) ربح (خسارة) العمليات اللاحقة لتاريخ القياس

ربح أو خسارة وتدرج فى قائمة الدخل بعد الربح أو الخسارة من العمليات المستمرة .

ويلاحظ أن تلك التكاليف لن تتضمن - وفقاً للقواعد العامة والتى أكد عليها هذا المعيار الأمريكى - تكاليف النشاط العادى للمنشأة .

مثال :

المثال التالى تطبيقا لما جاء بالمعيار ٣٠ عن منشأة للمصنوعات الجلدية لديها مصنعين أحدهما للأحذية والأخر للحقائب وقد تقرر وقف عمليات مصنع الحقائب

في ١/١/٢٠٠٠ بعد الانتهاء من انتاج الطلبية الأخيرة هذه ولكن حتى ١٩٩٩/١٢/٣١ كانت هناك طلبية من الحقائب لم تنته إلا في ١٠/١/٢٠٠٠ وقد تبين أن تلك الطلبية في ١٠/١/٢٠٠٠ ربحت (١٠٠) ألف جنيه فإذا كانت ق.ب.ص لأصول مصنع الحقائب ٥ مليون جنيه وأن التكاليف المرتبطة بنقل هذه الأصول إلى موقع أخر تبلغ (٢٠٠) ألف جنيه.

فإن ربح الأصول التي ستتوقف والتي سيتم بيعها (مصنع الحقائب) = ٤,٩ مليون جنيه (٥مليون جنيه – ٢٠٠ ألف جنيه + ١٠٠ ألف جنيه) .

٤-٣-٥ العمليات المتوقفة ، ووحدة توليد النقدية، والقيمة الممكن استردادها (المعيار IAS ٣٥)

٤-٣-٥-١ البيع بالكامل أو علي أجزاء والتخلي

قد تتضمن العمليات المتوقفة وحدة توليد نقدية وفي هذا فقد خص المعيار IAS ٣٥ عمليات متوقفة (توقف عمليات) مع هذه النوعية من العمليات التي سيتم بيعها بمتطلبات معينة شرط أن تكون ضمن خطة منفردة :

* «العملية المتوقفة هي مكون من منشأة .. وتابعتها في خطة مفردة a single plan ... .

* إذا باعت المنشأة العمليات المتوقفة بأكملها entirety ... ... ولاينتج أي من أصول العمليات المتوقفة منتجا لتدفقات نقدية بشكل مستقل عن الأصول الأخرى ضمن العملية المتوقفة ، لذلك فإنه يتم تحديد القيمة الممكن استردادها من العملية المتوقفة ككل recoverable amount is determined for the discontinuing operations as a whole. وأن يتم تخصيص خسارة الانخفاض ان وجدت على أصول العمليات العملية المتوقفة بما يتفق والمعيار IAS ٣٦ .

* وإذا تخلصت disposes المنشأة من العملية المتوقفةبطرق أخرى مثل البيع على أجزاء (صغيرة وعلى فترات) piecemeal sale فإنه يتم تحديد determined القيمة الممكن استردادها (على أساس) الأصول المفردة for individual assets ، إلا إذا كانت الأصول بيعت في مجموعات sold in groups .

* وإذا تخلت abondons المنشأة عن العملية المتوقفة فإنه يتم تحديد القيمة الممكن استردادها للأصول المفردة for individual assets كما يقضي بذلك المعيار ٣٦IAS» [٣٢] .

وتوضح هاتان الفقرتان (٢ ، ٢٣) من المعيار IAS ٣٥ أنه في تقييم العمليات المتوقفة التي سيتم بيعها يراعى :

* وفقا للمعيار IAS ٣٥ فإنه يتم تحديد قيمة العمليات المتوقفة للبيع على أساس قواعد المعيارين IAS ٣٦ ، ٣٧ وقد تطلب المعيار الأول تطبيق القيمة الممكن استردادها – وليس كما جاء بالمعيار IFRS5/٥ ، أو ماجاء بالمعيار الأمريكى APB30/٣٠ على أساس القيمة العادلة مخفضة أو القيمة البيعية الصافية مخفضة على التوالى . (ويلاحظ أن هناك الكثير من القيم – بعضها قد يكون متقارباً أحياناً – فصل ٣) .

* أن تحديد القيمة الممكن استردادها يتم لكل مفردة (سواء عند التخلص من الأصل غير المتداول بالبيع أو عند التخلى عنه) إلا إذا بيعت الأصول غير المتداولة فى مجموعات .

* استخدم المعيار IAS ٣٥ مصطلحين قريبين من بعضهما : التخلص disposal والتخلى (أو الترك) abandon والمصطلح الأول يعنى – فى معظم استخداماته – البيع أما الثانى فإن كان لايعنى ذلك مباشرة إلا أن التخلى عادة يؤدى إلى بيع .

* وقد يتم البيع للعملية المتوقفة ككل كما قد يتم بيعها على أجزاء – وفقاً لما جاء بالمعيار IAS ٣٥ فقرة ٢ – كما إذا بيعت مفردات الأصول ومفردات الإلتزامات كل على حدة individually .

طول فترة البيع وخطة فردية منفصلة

يركز المعيار IAS ٣٥ على أن التخلص من العمليات المتوقفة لبيعها والذى يتم ببيع الأصول وتسوية الإلتزامات قد يستغرق شهوراً طويلة ولذلك فإنه ينبغى أن يتم متابعتها من خلال خطة متسقة (خاصة فى حالة البيع على أجزاء) .

«... بالنسبة للبيع على أجزاء ، فإنه بينما تكون النتيجة ربح صافى أو خسارة صافية فإنه قد يكون لبيع الأصل المفرد أو تسوية الإلتزام المفرد تأثيراً عكسياً . يضاف إلى ذلك ، أنه لايوجد تاريخ واحد لعقد بيع (ملزم) بكامل العملية . وبدلاً من ذلك ، فإن بيع الأصول وتسوية الإلتزامات قد تتم خلال (عدة) شهور وربما حتى فترة أطول حيث يكون انتهاء فترة (إعداد) التقرير المالى قد وقع خلال جزء من فترة التخلص . وحتى تكون العملية المتوقفة مؤهلة فإنه ينبغى أن تتم متابعة التخلص من خلال خطة مفردة متسقة .

For piecemeal disposals, while the overall result may be a net gain or a net loss, the sale of an individal asset or settlement of an individual liability may have the

opposite effect. Moreover, there is no single date at which an overall binding sale agreement is entered into. Rather, the sale of assets and settlements of liabilities may occur over period of months or perhaps even longer, and the end of a financial reporting period may occur part way through the disposal period. To qualify as a discontinuing operation, the disposal must be pursuant to a single coordinated plan".(٢٣)

وتوضح الفقرة السابقة – رغم غموض صياغة بعض جوانبها – بعضاً مما يخص بيع العملية المتوقفة على أجزاء piecemeal disposal (ومصطلح disposal هنا يميل إلى كونه بيع أكثر منه تخلص) . والبيع على أجزاء – أو المبيعات التدريجية كترجمة أخرى لهذا المصطلح الإنجليزى ، أوردها المجمع العربى للمحاسبين (٢٤) القانونيين فى ترجمته لمعايير IAS's ، باعتبار أن التخلص يفسر هنا كالبيع وهو نوع من التصرفات – هو صورة أخرى للبيع الشامل أو الكلى للعمليات المتوقفة بأصولها وبالالتزامات عليها . ولذلك فإنه فى هذا البيع على أجزاء – وكما ورد بالمعيار IAS ٣٥ – لايوجد تاريخ واحد لعقد (أو إتفاقية) البيع للعملية المتوقفة . ومع هذا ففى بعض الأحوال قد يوجد عقد واحد فى تاريخ واحد للبيع على أجزاء للأصول وللألتزامات . فمثلاً ممكن أن تشترى منشآت شقيقة كل جزء من أجزاء العملية المتوقفة وتتحمل (كل منشأة) كل إلتزام على تلك العملية . وبدلاً من أن يتم توقيع عدداً من العقود (بين كل منشأة وبين البائع) يتم توقيع عقداً واحداً فقط ، وتوقعه المنشأة القابضة عن كل تلك المنشآت (طالما كانت قد فوضتها تلك المنشآت الشقيقة فى ذلك) . وممكن أن تكون تواريخ التسليم كنتيجة للبيع مختلفة (وعلى امتداد أشهر وعندما تكون الأصول المعدة للبيع جاهزة) .

والعملية المتوقفة عندما تكون مؤهلة – أى تتفق وشروط كونها كذلك (عملية متوقفة) – فإنه ينبغى متابعة عملية بيعها (أو التخلص منها) بإعداد (وتنفيذ) خطة . ويعتمد فى إعدادها أولاً على تحديد تلك العملية المتوقفة ثم تحديد تواريخ الفك (والتعديل) والبيع .. إلخ على أن تتم متابعة تنفيذ البيوع .

٥- المعيار IFRS4/٤ (فى إيجازه)

نظراً لأن المعيار IFRS4/٤ عقود (شركات) التأمين Insurance Contracts يرتبط بنشاط محدد - هو عقود منشأت التأمين - بعكس الحال فى المعايير IFRS's الأربعة الأخرى فهى عامة وتسرى عادة على جميع المنشأت وجميع الأنشطة فقد رؤى عرض بعضاً فقط مما جاء من المتطلبات التى وردت فى إيجاز هذا المعيار IFRS .

٥-١ بدء سريان المعيار IFRS

يبين المعيار IFRS بدء سريانه وأنه يسرى فقط على المنشأت التى تصدر (تعد) عقود تأمين :

* ‪٭‬ اصدر المعيار IFRS4/٤ فى مارس ٢٠٠٤ ويسرى اعتباراً من الفترات السنوية التى تبدأ من ، وبعد ، أول يناير ٢٠٠٥ .annual periods beginning on and after 1 January 2004 .

* ‪٭‬ يصف ... التقرير المالى لعقود التأمين الذى يعده كيان يصدر مثل هذه العقود Prescribes ... the financial reporting for insurance controcts by an entity that issues such contracts، [٣٥] .

٥-٢ المعيار ٤/ IFRS4 مرحلة أولي وهو يمنع إثبات إلتزام محتمل[٢]

* ‪٭‬ (يعتبر) المعيار IFRS4/٤ مرحلة أولى/phase من مشروع مجلس IASB عن عقود التأمين ...

* ‪٭‬ يمنع المعيار IFRS4/٤ Prohibits الإثبات كالتزام عن مخصصات للمطالبات المستقبلة المحتملة[٢] بموجب عقود التأمين Prohibits recognision as a liability of provisions for غير القائمة فى تاريخ التقرير مثل possible future claims under insurance contracts المخصصات عن الكوارث catastrophe provisions والمخصصات للمساواة equalisation provisions، [٣٦].

ويعنى مصطلح equalisation (ممكن يكتب أيضاً بـ Z) أيضاً ايجاد التوازن أو التعادل.

وقد يرجع السبب فى منع المعيار IFRS إثبات هذه النوعية من الإلتزامات أن الاحتمال بوجود مطالبات عن مثل هذه المطالبات عن مثل تلك هذه الأحداث هو الاحتمال[٢] المعنى هو احتمال متوسط possible وليس احتمالاً[٢] مرجحاً probable

(راجع قائمة الترجمة) كما أنه ليس احتمالاً مرجحاً بدرجة كبيرة highly probable وفقاً لما جاء فى معايير IFRS's . ولم يغير المعيار IFRS متطلباته فى تلك الجزئية عما جاء عنها فى المعيار IAS ٣٧ المخصصات والإلتزامات المحتملة والأصول المحتملة حيث لايتطلب المعيار IAS تكوين مخصص أيضاً فى حالة «وجود إلتزام محتمل(٢) a possible obligation أو (حتى) التزام حالى قد يؤدى والمرجح إلا يؤدى but probably will not إلى تدفق للموارد للخارج an outflow of resourc-es (٣٧) .

بما يعنى أن الحدث الذى من المحتمل (٢) (احتمالاً متوسطا) ألا يؤدى بشكل مرجح إلى حدوث تدفقات نقدية (أى تدفقات للموارد أو للمنافع الاقتصادية) للخارج فى المستقبل (أو حتى فى الحاضر) فإنه لايتم تكوين مخصص لمقابلته .

٥-٣ تعديل السياسات المحاسبية لزيادة درجة الاعتماد عليها ، والحدود

وفي شأن السياسات المحاسبية ورد بالمعيار IFRS في إيجازه :

* «يمكن للكيان أن يغير سياساته المحاسبية عن عقود التأمين فقط إذا – كنتيجة (لذلك التغيير) – كانت قوائمه المالية أكثر مناسبة ولم تكن درجة الاعتماد عليها أقل أو كانت درجة الاعتماد عليها أعلى ولم تكن مناسبة بدرجة أقل ... Its financial statements are more relevant and no less reliable, or more reliable and no less relevant.

* ولاينبغى على الكيان ، بوجه خاص ، القيام بأى ممارسة من الممارسات التالية ، رغم أنه يمكن الاستمرار فى استخدام السياسات المحاسبية التى ترتبط بها :

although it may continue using accounting policios that involve them.

* قياس التزامات التأمين على أساس غير التخفيض (الخصم) on an undiscounted basis.

* قياس الحقوق التعاقدية لاتعاب إدارة الاستثمار المستقبلى بمبلغ يزيد على قيمتها العادلة measur-ing contractual rights to future investment management fees at an amount that exceeds their fair value وذلك وفقاً لمقارنتها مع الأتعاب الراهنة التى تحملها charged by مشاركون أخرون بالسوق لخدمات مماثلة .

* استخدام سياسات محاسبية ليست موحدة non-uniform لعقود التأمين فى (المنشأت) التابعة .

* قياس التزامات التأمين بحيطة مفرطة (بالغة) excessive prudence» (٣٨) .

ومما توضحه هذه الفقرة أن :

* تغيير السياسات المحاسبية فى المعيار IFRS4/٤ أمر ممكن ، رغم أن القاعدة المتعارف عليها هى الثبات consistency على سياسات وقواعد محاسبية وأن تغييرها لايتم ، عادة ، إلا إذا تطلبت ظروف جوهرية ذلك . وقد يكون من تلك الظروف ما أشار إليه المعيار IFRS من أن يؤدى هذا التغيير إلى أن تصبح درجة الاعتماد على القوائم المالية المعنية – التى حدث من أجلها التغيير – أعلى وآلا تكون مناسبة بدرجة أقل مما هى عليه (وإلا تكون أقل) وبشرط أيضاً أن تكون التغيير مناسباً بدرجة أكبر لظروف وطبيعة عمل الكيان المعنى والعملية المالية أو التجارية المعنية وآلا تكون درجة الاعتماد عليها (التى تعدلت طبقا للسياسات المعدلة أو الجديدة أقل) .

* تطلب المعيار IFRS عدم القيام ببعض ممارسات معينة . وقد يكون الهدف من ذلك هو أن تكون القوائم المالية المعدة دقيقة ويعتمد عليها . وهو ما أكد عليه المعيار IFRS عندما تطلب أن يكون قياس التزامات التأمين «بحيطة مفرطة» (ومنطقياً ليست الالتزمات وحدها هى التى تتم فيها الدقة والحيطة بل كل البنود الهامة بالقوائم المالية) .

* ومن هذه الممارسات ماهو متعارف عليه مثل ألا يزيد أتعاب إدارة الأموال التى سيتم استثمارها مستقبلاً – وهى فى أغلبها مبالغ التأمين والتى سيحصل عليها الكيان من المؤمن لهم – على قيمتها العادلة «حالياً» فى السوق مقارنة بما تتحمله حالياً أيضاً جهات أخرى منافسة بالسوق (أى مشاركون أخرون ...) تقدم ذات الخدمات . وبكلمات أخرى فإن المعيار IFRS يتطلب وكما ورد به مسبقاً أن يقوم الكيان المعنى بحساب القيمة الحالية لتلك الأتعاب باستخدام طريقة التخفيض (الخصم) بمعدل مقبول (راجع فصل ٣) . على أن تتم مقارنة مبلغ القيمة العادلة (الحالية) لهذه الأتعاب مع ماتتحمله منشأت منافسة .

* غير أن المعيار IFRS قد اعتبر القيمة العادلة هنا هى القيمة المتعارف عليها (أى دون خصم أية تكاليف منها ، بخلاف الحال فى الأصول غير المتداولة للبيع) .

* ولن يستطيع الكيان مقارنة القيمة العادلة الراهنة لأتعاب الاستثمار المستقبلى إلا إذا كانت لديه معلومات تامة وحالية عن السوق ، فى المستقبل وحالياً ، وهو مايتطلب

وجود سوقاً نشطة فى الحالتين . فوجود تلك السوق هام لدقة حساب القيمة العادلة . وفى هذه السوق تتوافر البيانات (عن السلع والخدمات) التى ينبغى أن يعرفها البائعون والمشترون الراغبون فى إتمام المعاملات وأيضاً تتواجد بها السلع والخدمات المتماثلة (وقد سبقت الإشارة إلى بعض مشكلات تقابل تحديد السوق النشطة والقيمة العادلة ... فصل ٣) . والسوق النشطة غير واضحة فى المعيار IFRS(الايجاز) .

* وتركيز المعيار IFRS4/٤ فى إيجازه فقط على أتعاب إدارة أموال الاستثمار فى المستقبل وتحديد (أو تقدير) قيمتها الحالية (دون أية تكاليف أخرى مستقبلية أو حالية) ومقارنتها بتكاليف جهات منافسة ، يعطى انطباعاً على درجة اهتمامه باستثمار أموال التأمين التى فى الحقيقة هى عصب عملية التأمين ودونها لاتستمر، عادة ، منشآت التأمين فى أعمالها . ولكن المعيار IFRS ركز فقط على تكلفة إدارة هذا الاستثمار المستقبلى وليس نوعيته ومكانه وحجمه فى كل جهة أو نشاط .

* وتطلب المعيار IFRS استخدام سياسة محاسبية موحدة فى المنشأة القابضة وفى المنشآت التابعها لها ، وهو أمر قد يكون عليه بعض الخلاف . ذلك أن الظروف التى تحيط بالمنشأة القابضة (أو بالمركز الرئيسى) قد لاتكون مناسبة للمنشأة التابعة (أو للفرع) . فمثلاً قد يتمثل بند المعدات فى المنشأة القابضة فى أصول ضخمة نسبياً قد تؤدى وظائف كالآلات فى حين تتمثل هذه المعدات فى المنشأة التابعة وهى قد تكون أصغر من القابضة فى قطع قابلة للكسر زجاجية مثلاً وفى هذا – قد تتبع المنشأة القابضة لمقابلة تكلفة استخدام المعدات بها طريقة القسط الثابت لاهلاكها وتتبع المنشأة التابعة طريقة إعادة التقدير (مع ملاحظة أن إعادة التقييم هى طريقة ستتبع فى الحالتين بعد مضى سنة أو أقل على الشراء – أنظر فصل ٣) .

٥-٤ محاسبة الظل (الظلال)

٥ – ٤ – ١ تعريف

يبين المعيار IFRS4/٤ أن محاسبة الظل (خيال الشئ) shadow accounting هى :

«(فتح) حساب للأرباح أو الخسائر المحققة وغير المحققة من الأصول بنفس الطريقة التى تناسب قياس التزامات التأمين account for both realised and unrealised gains or losses on

. [٣٩] assets in the same way relative to measurement of insurance liabilities”

ويعتبر مصطلح محاسبة الظل (الظلال أو خيال الشئ) مصطلحاً جديداً على المحاسبة فى منشآت كثيرة – فى الأغلب – فى دول الشرق . ويرى المعيار IFRS أن استخدام هذا الحساب أمر جوازى .

«يمكن للكيان أن يتبنى (يستخدم) محاسبة الظل An entity may apply shadow accounting» . [٤٠]

ويمكن تفسير تلك الفقرة على أن حساب الظل المطلوب (سيظهر المحقق بالفعل وغير المحقق من ربح أو خسارة) ولذلك فهو يمكن أن يكون حساباً رقابياً ، كما فى الرقابة محاسبياً على المصروفات مثلاً ، فى محاسبة التكاليف المعيارية أو التقديرية . ولقد سبق واستخدم النظام المحاسبى الموحد – عندما صدر (١٩٦٦) – هذا المفهوم غير أن القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ لم يستخدمه . وكان ن.م موحد يطبقه لمراقبة مصروفات الصيانة حيث يحمل المصروفات على نتيجة الأعمال ويعلى على حساب الرقابة (أى يجعل دائنا) فى بداية السنة المالية بالقيمة السنوية التقديرية أو المعيارية (وهى التى تحدد بناء على دراسات أعمق وأكثر تفصيلاً) لهذه النفقات ثم يحمل الحساب الرقابى شهرياً بالنفقات الفعلية . وبهذا الشكل يظهر حساب «الرقابة» «المقابلة» بين الحالتين (وممكن أن يعتبر ظلال أو ظل المصروف) تقديرى يقابله فعلى أى غير محقق unrealised (وهو المعيارى أو التقديرى) يقابله محقق realised (أى فعلى) .

حـ/ مصروفات الصيانة (١)

xx قيدا مصروفات معيارية	
زيادة الفعلى على التقديرى	نقص الفعلى على التقديرى
x	x

حـ/ رقابة نفقات الصيانة(٢)

(فعلى) نفقات الصيانة الفعلية شهرياً (قيود شهرية) .	فى أول السنة قيدا نفقات الصيانة السنوية التقديرية (تقديرى)
x زيادة التقديرى على الفعلى	x نقص التقديرى على الفعلى
xx	xx

ويلاحظ أن السنة المالية تحملت فى بدايتها بكافة مصروفات الصيانة التقديرية ثم يضاف إلى حساب المصروفات الفعلية أو يخصم منه حسب الأحوال زيادة الفعلى أو نقصه عن التقديرى . فالحساب الأول وفقا لهذا التفسير من حسابات المصروفات (أو التكاليف) فى حين أن الحساب الثانى حساب رقابى . كما أنه من المفروض أن يظهر أثناء السنة المالية وليس فى القائمة المالية النهائية (لأنه يقفل فى حـ/أ.خ) .

وقد يظهر هذا الحساب ضمن الحسابات الدائنة الأخرى (أثناء السنة) .

وقد تتم ترجمة مصطلح shadow إلى الظلام ولكن الظلال أو الظل أقرب لمعنى ظهور المحقق وغير المحقق فى حساب واحد .

كما يمكن أيضا تفسير عبارة الربح (أو الخسارة) المحقق أو غير المحقق بأن تستخدم المنشأة ذات السياسات والقواعد المحاسبية فى حالتى الربح المحقق وغير المحقق (أو الخسارة) .

٥-٥ الإفصاح عن التدفق غير المؤكد

ولأن عمليات التأمين تعتمد كثيراً على نظرية الاحتمالات فإن للأمور غير المؤكدة uncertainty تأثير كبير على بنود القوائم المالية . وقد أكد المعيار IFRS على الإفصاح عنها :

الإفصاح عن «مبلغ وتوقيت (ومدى) عدم تأكيد التدفقات النقدية المستقبلة من عقود التأمين The amount, timing and uncertainty of future cash flows from insurance contracts» [٤١] .

كما يتطلب المعيار IFRS فى إيجازه كذلك الإفصاح عن المبالغ الناتجة من عقود التأمين arise from insurance contracts [٤٢] وهذه المبالغ الناتجة عن عقود التأمين ممكن أن تشمل إيرادات التأمين أو أرباحه .

٦- معيار المحاسبة المصرى رقم٢٤ (فى إيجازه)

٦-١ مقدمة

من أهداف هذا الكتاب وكما أشرنا تناول موضوعات محاسبية رئيسية فى المحاسبة المالية – ، وردت فى القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ وفى معايير المحاسبة

المصرية وغير المصرية. ولقد صدر مؤخراً (٢٠٠٤) معيار المحاسبة المصرى رقم٢٤ السلوك المهنى «الاستقلالية» ولم يتم إدراجه بالجدول رقم١ بهذا الكتاب فالكتاب من جهة كان ماثلاً للطبع . ومن جهة أخرى فالجدول المذكور يتضمن معايير محاسبة مالية فقط أما المعيار ٢٤ فهو يرتبط مباشرة بالمراجعة وبالسلوك المهنى ولايرتبط بشكل مباشر بالمحاسبة المالية ، بما يخرجه عن الدراسة بهذا الكتاب ولكن لأن المحاسب فى مصر ينبغى أن يعلم به فقد جاء التعرض له هنا بإيجاز شديد .

٦-٢ تركيز المعيار على الاستقلالية

٦-٢-١ توفير الاستقلالية

يبين المعيار ٢٤ أن :

«الإطار العام الذى تم إعداده فى ضوء مجموعة من المبادئ لتحديد وتقييم ومواجهة التهديدات التى تواجه الاستقلالية» [٤٣] وهذا – وفقاً للمعيار – هو الهدف منه .

٦-٢-٢ تعريف الاستقلالية

يقصد بها فى المعيار ٢٤ :

أ- «الاستقلالية من حيث الجوهر ويقصد بها حالة من صفاء الذهن تسمح بابداء رأى بدون أى ضغوط قد تؤثر على الحكم الشخصى المهنى للفرد وتسمح له بالعمل بنزاهة وموضوعية وممارسة الشك المهنى» .

ب- الاستقلالية من حيث الشكل ، يقصد بها الابتعاد عن الوقائع والظروف الجوهرية التى قد يستخلص منها طرف خارجي – موضوعى وعلى دراية بكل المعلومات ذات العلاقة بما فيها أدوات الحماية المطبقة – أنه قد تم التأثير على نزاهة وموضوعية والشك المهنى لمؤسسة المراجعة أو لعضو من أعضاء فريق تنفيذ خدمة التأكد» [٤٤] .

ويربط المعيار هنا صفاء الذهن بالاستقلالية مع مراعاة أن لصفاء الذهن أكثر من معنى . فالصفاء مثلاً يعنى خلو الذهن من أى مؤثرات خارجية عليه ومع هذا ممكن تتدخل فيه عوامل تجعل من الرأى شخصى والمقصود أن يعطى الفرد (والمفهوم أن الفرد هنا «المراجع» المسئول ومساعديه) رأياً حراً يعتمد على قواعد ومعايير المحاسبة والمراجعة . ومصطلح شخصى ليس مقصوداً به مصلحة شخصية أو غرض شخصى فحسب بل أن يكون رأيه مستقلا .

٦-٣ بعض التعريفات

٦-٣-١ الشريك القائد

«هو الشريك المسئول – فيما يتعلق بعملية مراجعة – عن توقيع التقرير على القوائم المالية المجمعة الخاصة بعميل المراجعة .. وعن توقيع التقرير الصادر على القوائم المالية لإحدى المنشآت التى تمثل قوائمها المالية جزء من قوائمها المالية المجمعة والتى يتم إصدار تقرير على القوائم المالية الخاصة بها ...» (٤٥) .

ويلاحظ أن مصطلح شريك يستخدم فى مؤسسات firms المراجعة على أنه ليس فقط شريكاً فى أداء المهنة (المراجعة) وإنما شريكاً فى ملكية المنشأة ذاتها وهو ليس واضحاً فى المعيار . والشريك القائد هو المسئول عن التوقيع على تقارير المراجعة وقد يكون هو أيضاً شريكاً فى ملكية وإدارة مؤسسة المراجعة .

وإذا طبقنا ذلك على الجهات الرسمية مثل أجهزة المراجعة والتفتيش المالى بالوزارات ومثل أيضاً الجهاز المركزى للمحاسبات فى مصر (الجهة المستقلة عن كافة الأجهزة التنفيذية بالدولة) والمسئول عن تحقيق الرقابة المالية بمعناها الواسع ، فقد توجد عدة أنواع من التقارير (حسب دورية إصدارها ونوعية المراجعة فيها ...) : تقرير سنوى/تقرير على القوائم المالية/تقرير فترى/تقرير فحص خاص/تقرير يعد كجهة قضائية أو جهة تحقيق .. إلخ . فالشريك القائد يكون هو من تخول له السلطة العليا – فى هذه الجهة الرقابية الرسمية – التوقيع على كل نوعية من هذه التقارير .

٦-٣-٢ الموضوعية

بين المعيار ٢٤ أنها :

«مزيج من النظرة الشاملة والأمانة الفكرية وعدم وجود مصالح متعارضة»(٤٦).

ويعتبر مصطلح النظرة الشاملة مصطلح عام . وينبغى أن تشمل تلك النظرة تطبيق المعايير والقواعد التى من الواجب أن تعمل بها المنشأة (أو الكيان) محل المراجعة فالموضوعية تتطلب إضافة إلى عدم وجود مصالح شخصية – للمراجع فى المنشأة المعنية – التركيز على جوهر الإثبات بالقوائم المالية وبالدفاتر المحاسبية .

٦-٣-٣ المؤسسة المهنية

عرفها المعيار علي أنها :

«شخص يزاول المهنة أو شركة أشخاص أو شركة مساهمة من المحاسبين المهنيين الذين يقومون بتقديم الخدمات المهنية إلى المجتمع» (٤٧) .

والشخص الذى يزاول مهنة المراجعة من خلال «مكتب للمراجعة» يؤدى عملاً مثل الشركة المساهمة المعين بها محاسبين مهنيين كثيرين . لأن الشخص هو الأخر لديه محاسبين مهنيين . فالشخص (مكتب مراجعة) قد حل ، فى أدائه لمهمة المراجعة ، محل مؤسسة مهنية، وتلك المهمة أطلق عليها – المعيار – خدمات التأكد(٤٨) .

٦-٣-٤ الحكم الشخصى وخدمات التأكد

بين المعيار – وكما أشرنا – أن مهمة المراجعة أو عملية (برنامج) المراجعة هى «خدمة تأكد» أى التأكد من صحة عمليات القيد والترحيل ثم الإثبات بالقوائم المالية وصحة التقرير على القوائم المالية .. الخ ثم بين المعيار أن الشخص المزاول (خدمة التأكد) «للحكم شخصى» يجب أن يكون منزهاً .. وأكد المعيار أكثر من مرة على أهمية الاستقلالية (٤٩) .

إذاً هناك مزاولة للمهنة وهى مزاولة شخصية «لخدمة التأكد» .

٦-٤ تهديدات للاستقلالية

أشار المعيار إلى وجود خمس تهديدات تواجه الاستقلالية «وجود مصلحه شخصية للمراجع self-Interest / القيام بمراجعة ماتم إعداده بمعرفة نفس المراجع Self Review/الدفاع عن مصالح العميل أمام الغير advocacy/التآلف غير المهنى مع العميل familiarity/الضغوط التى قد يفرضها العميل على فريق خدمة التأكد intimidation» (٥٠) .

وعن القيام بمراجعة المراجع لأعماله التى قام هو بها ، يعد إجراءً لايتفق أصلاً مع أساسيات الرقابة لأن عمل كل مراجع ينبغى أن يكون محل مراجعة من هو أقدم منه وأكثر خبرة (فى مستوى أعلى من مستويات المراجعة فى مكتب المراجعة أو المؤسسة المهنية أو الجهة التى تقوم بأعمال المراجعة) .

وينبغى على المراجع (ومن يقوم بخدمة التأكد) الدفاع عن ما أداه من أعمال للعميل بشرط ألا ينحاز إلى العميل ويفرط فى الموضوعية [٥١] .

وعن ضغوط العميل على القائمين بخدمة التأكد فإن هذا الضغط يميل إلى كونه تهديد (وتخويف وهى الترجمة الأقرب لمصطلح intimidation) وقد يحدث ذلك عندما تكون هناك أخطاء قام بها بعض العاملين فى المنشأة محل المراجعة ويرغبون فى عدم كشف فريق «خدمة التأكد» لها فيمنع العاملون هذا الفريق مثلاً من أن يحصل على مستندات أو دفاتر أو بيانات معينة .

والجدير بالإشارة أن المعيار ٢٤ قد أشار إلى أدوات حماية safeguard هذه التهديدات [٥٢] .

مراجع
فصل (١١)

1- Financial Accounting Standards Board, Standards, 2004.

2- IFRS1, First-time Adoption of International Financial Reporting Standards (Summary), FASB, 2004, paras.1-3.

3- IFRS1 (Summary), paras. 4 and 5.

4- IFRS1 (Summary), para. 6.

5- IFRS1 (Summary), paras. 7 and 8.

6- IFRS2, Share Based Payment (Summary), FASB, Feb-2004, paras. 1 and 2.

7- Ibid, para. 3.

8- Ibid, paras. 4-6.

9- Weygandt, kieso and kell, 4 Edition, 1993, op.cit. p. 600.

10- Ibid, p. 601

11-Ibid.

١٢- القرار ٢٠٤ لسنة ٢٠٠١ ، الفقرة الرابعة ص٣٤ .

13- See :

* ARB 43, Chapter 1B (C23) Profits or losses on Treasury Stock Revised by APB6, para 12.

* Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit. p. 911.

14- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit. p. 845.

15- FRS4, Capital Instruments, ASB, Dec. 1993, para. 2., in Davies, Paterson and

Wilson, 1997, op.cit. p. 849.

16- The Draft Statement of Principles, ASB, Nov. 1995,. para. 3.21, in Davies, Paterson and Wilson, 1997, op. cit. p. 849.

17- Davies, Paterson and Wilson, 1997, op.cit. p. 849.

18- Ibid., p. 85.

19- Alexander and Britton, 1994, op.cit. p. 39.

20- Ibid, p. 151.

21- Ibid, p. 162.

22- SFAC6, FASB, Dec. 1985, Delaney (ed), in Wiley CPA Exam. Review 2000, op.cit., p. 888.

23- IFRS5 Non-current Assets Held for Sale and Discontinued Operations (Summary) IASB, March 2004, paras. 1 and 2.

24- Ibid, pard. 4.

25- See:

* Ibid, paras.5 and 6.

* IAS 35 Discontinuing Operations, IASC, June 1998, paras. 17 and 18.

٢٦- معيار المحاسبة المصرية ١٠ المعدل الأصول الثابتة وإهلاكاتها ، ١٩٩٧ ، الفقرة ٥٣ .

27- IFRS5 (Summary), para. 8.

28- Ibid.

29- Ibid., para. 9.

30- SFAS 121 Accounting for Impairment of long-lived Assets to be disposed Of, FASB, March 1995, Delaney (ed) in Wiley CPA Examination Review 2002 op.cit. pp. 873-874.

31 - APB 30, Reporting the Results of Operations, AICPA, 1973, Delaney (ed) in Wiley CPA Examination Review, 2000, op. cit. p. 838.

32- IAS 35, paras. 2 and 23.

33- Ibid, para. 5.

٣٤- جمعية المجمع العربى للمحاسبين - ترجمة معايير المحاسبة الدولية ، ١٩٩٩ ، مرجع سابق ، ص٦٧١ .

35- IFRS4, Insurance Contracts (Summary), IASB, March 2004, paras. 2 and 3.

36- Ibid (Summary), para. 5.

37- IAS 37, paras. 27 and page 35.

38- IFRS4 (Summary), para. 6.

39- Ibid, para 8.

40- Ibid.

41-Ibid, para. 9.

42- Ibid.

٤٣- معيارا المحاسبة المصرية المصرى رقم ٢٤ السلوك المهنى «الاستقلالية» ، وزارة التجارية الخارجية ، ٢٠٠٤ ، فقرة ٤ .

٤٤- المرجع السابق ، الفقرة رقم ١ .

٤٥- المرجع السابق .

٤٦- المرجع السابق .

٤٧- المرجع السابق .

٤٨- المرجع السابق ، الفقرة ٢ .

٤٩ - المرجع السابق ، الفقرة ٦ .

٥٠ - المرجع السابق الفقرة ٢١ .

٥١- المرجع السابق ، فقرة ٢٤ .

٥٢- المرجع السابق ، الفقرات من ٢٧-٣٦ .

قائمة ترجمة (انجليزى إلى عربى) المعتمد عليها بالكتاب (*)

(A)	
accruals	مستحقات / تراكمات
accrue	ينمو / يتزايد / يكبر
acquisition	حيازه / حصول علي / شراء
action	سلوك / تصرف
actual	فعلي
a provision is recognised	تم التعرف علي اثبات (تكوين) مخصص
adjust	يعدل / ضبط علي
alleged	ادعي (قضائيا)
allow	يسمح بـ
amend	يعدل (نص ما) / ينقح
amount rationally (to pay)	المبلغ المعقول الذي يدفع
another course	سلوك اخر / اتجاه اخر
annuity	قسط (مبلغ) سنوي ثابت
appendix	ملحق / ذيل/ ، مصران أعور
appreciate	يقدر / يعجب بـ / يشكر / يقبل
appropriation	مناسبة / تجنيب
arbitrary	جزافي / تحكمي (تعسفي)
are met	استوفي / نفذ
ASB Accounting Strandards Board	مجلس معايير المحاسبة (بريطانيا)
ascertain	يتحقق / يكشف / يتأكد
ASC : Accounting Standards Committee	لجنة معايير المحاسبة (بريطانيا)
(B)	
bankrubcy	افلاس
bargaining	مساومة / مفاوضة
benchmark treatment	معالجة أصيلة / أساسية / قياسية

(*) تتضمن هذه القائمة أهم العبارات والمصطلحات والألفاظ التى وردت بالمعايير وبالمراجع الأجنبية (أمريكية وبريطانية) التى أوردها هذا الكتاب (اضافة لما جاء ضمن مضمونه) وكثير من هذه العبارات والمصطلحات غير دارجة الاستخدام فى المحاسبة فى كثير من المنشآت .

(B) cont

bias	تحيز
binding sale agreement	اتفاقية بيع ملزمه
buries	يخفي / يدفن
business	منشأة / عمل / شأن

(C)

change mind	يغير الرأي
charge	يحمل علي / مصروف
circumstances	ظروف / أحوال
claims	إدعاءات / مطالبات
class	فئة / طبقة / نو.
clause	فقرة من عقد أو قانون/ مادة
clean-up land	ينظف / ينقي (ارض المصنع)
code	قانون / دليل / شفرة / قاعدة
committed	التزم
compound	مركب / متراكم / مجمع
compulsion	قوة تدفع لفعل ما / رغبة
conduct	سلوك / نظام
condition	ظرف / شرط / حاله
conceal	يخفي / يحجب
confirm	يؤكد / يطابق
confusing	يربك
conservatism	حيطة وحذر
considerable	هام
constraint	قيد (قيود) / اكراه / اجبار
constructive provision	مخصص انمائي (تنموي) وممكن شرط
constructive obligation	التزام انمائى (تنموي)
consumables	مستهلكات / مواد للاستخدام
contingent	محتمل / فرقة في الجيش
convention	مؤتمر / اجتما. موسع / مفهوم
cost driver	مؤدي إلي أو جالب تكلفة
costs in question	التكاليف المعنية أو المطالب بها

(C) cont

criteria	قاعدة (قواعد)
crystalize	يظهر / يتبلور (يصبح كالكريستال)
current	حالي / جاري / متداول
curtail	يوقف / يخفض / يختصر / ينقص

(D)

decommissioning	انتهاء التشغيل أو الإدارة
deemed to give	يعتبر أو يعتقد أنه سيعطي
default	يفشل
deffered	مؤجل
deliveries	مسلمات (بضاعة) بضاعة مستلمة
demonstrate	يعرض / يظهر
depth	عمق
designate	يبين / يشير / يحدد
discharge	يخرج / يدفع / يسوي / يؤدي مسئولية
discharge the obligation	يسوي الالتزام
discounting	خفض / يخصم
disposal	تخلص من / بيع
dispute liability	ينازع - يعارض فى الالتزام
dispute with	يجادل أو ينازع مع / يناقش مع
diversity	اختلاف / تنوع
doubt	شك
doubtful	مشكوك فيه

(E)

effect of the time value of money	تأثير الوقت علي قيمة النقود
entry	قيد (محاسبي)
eventual costs	تكاليف نهائية
envisage	تصور أو تخيل الشخص أن الحدث سيتم لصلحته
Eu : European Union	الاتحاد الاوربي
excutory Contracts	عقود تنفيذية (قابلة للتنفيذ)
expected	متوقع
extremely rare	حالات أو ظروف نادرة الحدوث جدا

(E) cont

expenses	مصروفات / نفقات
expenditure	نفقة / انفاق
expropriation	نزع ملكية
extant	مازالت موجودة
(F)	
faithful	صادق / مخلص / دقيق / عن الايمان
FASB Financial Accounting Standards Board	مجلس معايير المحاسبة المالية (أمريكا)
fair value	قيمة عادلة
fall	تدفع / تحدث / يسقط / ينهزم
faulty	معيبة / سيئة
features	أوجه / معالم / جوانب / أجزاء
final account	حساب نهائي / ختامي
financial year	السنة المالية
finite	محدد
first - in first - out	الوارد أؤلا يصرف أولا
fiscal year	السنة المالية
fitting	يناسب / يركب / يليق
fixture	أصول مثبته (مثل قيشاني)
(G)	
generate	يولد / ينتج
gives rise	يؤدي إلي / ينشء
goods	سلع / بضاعة / منتجات
guarantee	ضمان / كفالة
(H)	
harmonization	موائمة / توفيق / تجانس
held	محتفظ به
highly probable	احتمال مرجح جدا
homogeneous	متشابه / متماثل (متجانس)

(I)

incharge	مسئول /مختص / يعمل / يضطلع
incidental	حدث مصادفة / عارض
income	دخل / ايراد
incurred	حدث / تحقق / وقع
identical	مطابق بالضبط / مثل بالضبط
identifying	التعرف علي / تحديد
indication	اشارة / مؤشر
individual most likely outcome	النتيجة الأكثر ترجيحا
infinite	غير محدد
inflow	تدفق للداخل
infringed patents	تعدي علي براءات اخترا.
in some cases	في بعض الأحوال
in some times	في بعض الأحيان
in most cases	في معظم الأحوال
in question	المعْنِي / المقصود
insurmountable	قد لايمكن التغلب عليها/دؤوب
intention	نية / هدف / رغبة
interest	فائدة / حصة / حق / نصيب
interruptions	مقاطعات عند التحدث (يقاطع)
Interrational Accounting Standards IAS	معايير المحاسبة الدولية
International Financial Reporting IFRS: Standards	معايير التقرير المالي الدولي
interpret	يفسر / يترجم
inventory	مخزن / جرد
involved	تعلق بـ / ارتبط بـ / تورط

(L)

last - in first - out	الوارد أخيرا أخيرا يصرف أولا
ledger	دفتر استاذ (في المحاسبة)
liable	قابل / ممكن
liability	التزام / مسئولية / ترجيح

likelihood	احتمال مرجح
likely	مرجح
(L) cont	
lining	جدار / كسوة / بطانة
litigation	دعوي قضائية / الاحتكام للقانون
look to	يتجه (يلجأ) إلي
(M)	
magnitude	كبر حجم / أهمية
manual	يدوي / كتيب / دليل
manufacturer	صانع / شركة صناعية
match	يقابل / يقارن / يساوي/ مباراة
material	مادة / هام / جوهري / ضخم / كبير
matter	موضو / مسألة / سبب / صعوبة / أهمية
measure	يقيس / يحدد / يقيس علي المعيار وحدة قياس
met	اتفق مع / ينطبق / يتحقق
misleading	مضلل
more likely than not	مرجح أكثر من أنه غير مرجح
mostly	مرجح أكثر / في الأغلب
municipality	سلطة محلية (مجلس محلى / بلدى)
(N)	
neighbourhood	حي / جيره / جوار
NRV : net realizable value	ق.ب.ص قيمة بيعية صافية / صافي القيمة البيعية
non - disclosure	غير مفصح عنه / عدم افصاح
non - occur	عدم تحقق / عدم حدوث
(O)	
objective	هدف / موضوعي
obligation	التزام / اضطرار / مديونية
obligating event	حدث ملزم
occur	يحدث / يقع
offshore	في البحر (خارج الشاطيء)
oil-rig	معدات رفع (استخراج) البترول
onerours contract	عقد مجحف / عقد تكاليفه غير الحتمية أكثر من منافعه

order	ترتيب / نظام / امر / قرار
(O) cont	
open	صريح / مفتوح / حر / غير مقيد / غير سري / بلا تحفظات
operation cycle	دورة العمليات
optional	اختياري
origin	منشأ / بدء / مصدر
over	انتهي / أكثر من / فوق / علي / اثناء / الوجه الأخر
overhaul	شامل / كلي / كامل / رداء يرتديه العمال
overheads	تكاليف إضافية
outcome	نتيجة
outflow	تدفق للخارج
outflow of resources embodying economic benefits	تدفق للخارج للموارد متضمناً (مصاحباً ل) منافع منافع اقتصاديه
overstated	تقدير بأكثر من القيمة
(P)	
past obligation event	حدث ملزم سابق
pending	خلال / ضمن
permanent	مستمر / دائم
permit	يسمح / سماح
pertain	يتعلق بـ / يرتبط بـ / يرجع إلي
perpetual	مستمر
plaintiff	مدعي (في قضية)
present	حالي / جاري / حاضر / هديه
present obligation	التزام حالي
portifolio	قائمة أسماء/محفظة أوراق
possible	احتمال(٢) متوسط
preclude	يمنع / يحجب
predecessor	يعمل قبل / يسبق
probable	احتمال (١) مرجح
procure	يحصل علي
products	سلع / منتجات / بضاعة
production cycle	دوره انتاج (تشغيل)

(P) cont

projected	المنظورة / المحسوبة / المخططة
promulgate	يعلن / ينشر
proper	صحيح / مناسب
provision is recognized	تم تكوين مخصص / اثبات مخصص
provision reversed	الغاء (عكس) المخصص
prudence	حيطه وحذر
purchase	يشتري
purely	صافي / بحت / نقي

(R)

rates	معدلات / ضرائب / ايجارات
reasonably	منطق / معقولية بعدالة / رخيص
recognition	التعرف علي / اثبات / الاعتراف بـ (تكوين)
recoverable amount	مبلغ ممكن استرداده / قابل للاسترداد
rectify	يصحح / يصلح
replace (items)	استبدال (بضائع)
redeem	يستعيد / يفي / يغطي / يحسن / ينقي (يطهر)
reduced	خفض / قلل / نقص
redundancy notices	إخطارات بإنهاء خدمة استغناء / زياده
reflected	انعكست لها (اثبتت)
refurbishment	اصلاح / تجديد
reimbursement	رد أموال (اموال مستردة)
related	ارتبط بـ / تعليق بـ
remote	بعيد / احتمال(٢) بعيد
resource	مورد / مصدر
restore	يصلح / يعيد إلي أصل
restructuring	اعادة هيكلة
resulted in	ادت إلي
retained earnings	ارباح متحجزة
reverse	يعكس / يلغي (عكس / إلغاء)
review	يفصح / يراجع / يعيد النظر
revised	روجع / نظر

(S)

English	Arabic
sacrifice	يضحي/ يتخلي عن
salvage	حفظ / توفير / انقاذ / باقي
seabed	قا. (جوف) البحر
SEC Security and Exchange Commission	بورصة الأوراق المالية (أمريكا وبريطانيا)
seeking damages	يبحث الحصول علي مقابل الأضرار (التلف)
staff	عماله (في الأدارة عادة)
significant	هام / خطير / شيء معين
standard	معيار / قاعدة (نموذج)
SFAS : Statement of Finacial Accounting Standards	قائمة عن معايير المحاسبة المالية بأمريكا
SSAP : Statement of Standard Accounting Practice	قائمة عن ممارسات المحاسبة المعيارية (بريطانيا)
stock	مخزون (عادة في بريطانيا)
stock/shares	أسهم عادة (فى أمريكا)
store	يخزن / مخزن / مخزون / امداد
substantially	هام / ضخم / كبير / قوي / متين
supersede	يحل محل / يخلف / يأتي بعد / يجتنب
suspend	توقف / تأجل

(T)

English	Arabic
tasks	أعمال / واجبات
term	شرط / مصطلح
timber	أخشاب
to overhaul	لاجراء (عمرة) شاملة
transfer	يحول / ينقل
transitional provision	مخصص مرحلي (انتقالي مؤقت)
transparency	شفافية
turnover	ايراد (في بريطانيا عادة)

(U)

ultimate	أعلي / نهاية
uncertainties	احداث (احتمالات) غير مؤكدة
understated	قدر بأقل من القيمة / خفض من
under warranties	في الضمان / خاضع للضمان
unlikely	غير محتمل
urge	يستعجل / بحث / يدفع

(V)

valid expectations	توقعات مقبولة (صالحة)
variety	متنو / مختلف / متغير
virtually certain	مؤكد حقيقة / مؤكد فعلاً

(W)

warranties	ضمانات / تعهدات
wealth	ثراء / ثروة / ممتلكات



صلاح الدين عبد الرحمن فهمى

CCAIS

زميل جامعة جراند فالى ، متشجن الأمريكية (Gvsu (seventies

منسق برنامج الدراسات الأكاديمية الدولية للجامعة بمصر (Gvsu (seventies

عضو المعهد الأمريكي للمحاسبين الإداريين IMA

عضو لجنة معايير المحاسبة الدولية IASC

وكيل جهاز المحاسبات ثم مستشار رئيسه وأخيرًا محاضرًا به .

ممثل جهاز المحاسبات فى لجنة مراجعة البيئة **INTOSAI**(1996) .

مؤلفات أخرى :

* محمد علـى شـحاته وصلاح الـديـن عبـد الـرحمن فهمى ، موضوعات فى الـنظام المحاسبى الموحد ، القاهرة ، دار النهضة العربية ، 1976 .

* صلاح الدين عبد الرحمن فهمى ، مقارنة معايير المحاسبة الدوليـة IAS ، القاهرة ، مكتبة الأنجلو المصرية ، 2000 .

* صلاح الديــن عبد الرحمن فهمى ، تقييم قوة وفاعليـة إجراءات المراجعة ، غير منشور ، الجهاز المركزى للمحاسبات ، 1988 .

* Salah E.A. Fahmy, "An Approach to Enviromental . Auditing , A New concept", **INTOSAI** Enviromental Auditing Meetings, the Netherlands, 1996.

* Salah E. A. Fahmy, Comments on the Work Plan Proposal, Enviromental Auditing Meetings, the Netherlands, 1996.

E-mail: slhfahmy@yahoo.com

ISBN 977-05-2309-7





مكتبة الأنجلو المصرية
THE ANGLO-EGYPTIAN BOOKSHOP
The World of Words & Thoughts